

Limites da contabilidade tradicional e o futuro do conhecimento contábil

Antônio Lopes de Sá *

É chegado o momento de se estabelecer na Contabilidade um corpo de doutrina competente para alcançarmos o justo lugar que o Conhecimento Contábil requer. A magnitude do progresso da informática e das exigências da vida moderna do homem vêm comprovar essa necessidade. Partindo de relações lógicas e com visão Contábil Holística, a teoria das funções sistemáticas do patrimônio, pode representar a base para a Contabilidade do futuro, na medida em que abrange sete funções básicas: Liquidez, Resultabilidade, Produtividade, Contabilidade, Elasticidade, Invulnerabilidade e Economicidade. Possui, a teoria, como bases de raciocínio lógico, 3 grandes conjuntos: lógica temporal, lógica espacial e lógica ambiental. O futuro da contabilidade depende, portanto, do fortalecimento da aplicação lógica ao nosso conhecimento. Só uma teoria moderna e fundamentada em filosofia sólida tem condições de sustentar nossa evolução.

1 VOCAÇÃO EVOLUTIVA NA CONTABILIDADE

A escrituração contábil, a revisão, a apuração de custos, os orçamentos, representam ao longo dos milênios, a gênese do nosso conhecimento, no campo empírico.

Só no século XVIII, quando o pensamento humano tornou-se inquieto, em um firme direcionamento para o científico, também a Contabilidade seguiria tal marcha ascendente.

Quando em 1781 editava Kant o seu livro mais importante (A Crítica da Razão Pura), um grande passo de sistematização operava-se na "lógica" (suas 12 formas de silogismo) e, também na França, avançava uma base de pensamentos na busca de uma teorização contá-

bil, a partir das "Contas" (iniciadas um século antes).

A preocupação com os conceitos "relativos" de espaço e de tempo, manifestada pelo filósofo alemão, rompia algumas "tradições" de pensamentos e, certamente levava os estudiosos a buscarem "razões" sobre a matéria que a experiência lhes oferecia; tal metodologia de pensar, inspirava igualmente os doutrinadores da Contabilidade da época, ansiosos pela valorização do nosso conhecimento.

Embora de forma empírica, não

se satisfiziam com o simples "registro" rotineiro e buscavam "explicações lógicas" na classificação das contas.

Entendo que as exigências de Colbert, ao tempo de Luiz XIV, no século XVII, movimentaram o aprimoramento dos registros e a reflexão sobre os mesmos e a obra de Claude Irson em 1678 já é uma prova da preocupação existente, precursora.

Embora Irson limitasse nosso estudo aos campos das suas relações com o Direito, não há dúvida que algo se realizava para um progresso.

Foi todavia, René de La Porte que nos fins do século XVII estabelecerá uma primeira base teórica, inspirada em uma "lógica atada ao Direito" (tal como o seu precursor Irson o fizera).

No século XVII a semente já estava constituída, mas, foi no século XVIII que se processou o amadurecimento lógico na Contabilidade para uma entrada definitiva no campo científico, no século XIX (com Coffy, na França e Villa, na Itália).

Todo esse progresso, todavia, enriquecido pelas correntes doutrinárias mais avançadas dos fins do século XIX e da primeira metade do século XX (controlismo, patrimonialismo, aziendalismo, neo-controlismo, personalismo) sofreu

séria estagnação, notadamente em razão das predominâncias das preocupações "normativas" (do campo tecnológico).

Uma retomada de posições iniciou-se, basicamente na Espanha, a partir dos posicionamentos de Fernandez Pirla, Calafell, Ortigueira Bouzada, Requeña Rodriguez, Garcia Garcia e outros, conduzindo o pensamento científico para valiosas formulações filosóficas, como também nos Estados Unidos, Matthesich e Ijri destacavam-se com teorias avançadas sobre a mensuração dos fenômenos contábeis (na segunda metade do século XX).

Inequivocadamente, é hora de agigantar a doutrina contábil para que não se inferiorize diante da magnitude do progresso da informática e das exigências da vida moderna do homem, em sociedade.

É inequívoco que o "desafio do futuro" nos está feito, mas, para que alcancemos o justo lugar que o conhecimento contábil requer, necessário se faz uma "base lógica" muito sólida.

É preciso estabelecer um "corpo de doutrina" competente, a partir de "relações lógicas" que nos conduzem a "modelos de comportamentos" e que, por sua vez, nos ofereçam leis suficientes para uma global compreensão do fenômeno patrimonial.

Esse trabalho faz, por conseguinte, uma apresentação do curso de nossas idéias, a partir dos "rudimentos" de nosso raciocínio (como ocorreu com as demais ciências).

Para tanto, enfocamos:

- a) Bases do Raciocínio Lógico (em contabilidade);
- b) Dimensões nos Movimentos do Patrimônio;
- c) Limitações do Raciocínio atual;

d) O ambiente exógeno do Patrimônio;

e) A visão holística como método;

f) Os grandes conjuntos lógicos.

Entendemos que as bases do raciocínio contábil devem partir daí, para uma concepção unificada de um corpo de doutrina.

Nossa Teoria das Funções Sistemáticas tem, por conseguinte, nesse trabalho, um enfoque preliminar, porque entendemos que ela pode representar a base para a Contabilidade do Futuro.

A vocação evolutiva de nosso conhecimento, operada, no campo da lógica, a partir do século XVII, não poderá ser interrompida, bastando, para isto, considerar os grandes esforços que se realizam e para o qual esperamos estar contribuindo em nome da cultura brasileira.

2 BASES DE UM RACIOCÍNIO LÓGICO PARA A EVOLUÇÃO CONTÁBIL

A gênese do fato patrimonial provém de correlações.

Há uma estreita ligação entre a "necessidade" da empresa ou da instituição e a sua "finalidade".

Quando a empresa traça o seu curso, por exemplo, baseia-se em sua necessidade(n), de determinados elementos.

É a necessidade(n), que implica na finalidade(Fi):

$$n \longrightarrow Fi$$

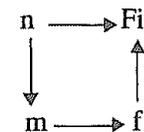
Quando a necessidade se "anula", porque está satisfeita plenamente, ocorre a Eficácia (Ea); logo a eficácia se realiza se, e somente se, a necessidade se elimina:

$$Ea \longleftrightarrow n=0$$

Para que a necessidade se anule e a eficácia se produza é preciso a obtenção de "meios" (m) e o conjunto deles (somatória de todos) é o Universo Patrimonial ou Riqueza(u).

O Universo patrimonial, ao movimentar-se no sentido de eficácia, promove funções(f).

Há pois, uma cadeia de correlações lógicas que forma a base "essencial" do raciocínio contábil:



Ou seja: a necessidade implica na finalidade o que exige a busca de meios patrimoniais que, em movimento, promovem funções.

Esta é a base das Relações Lógicas Essenciais que estrutura toda a nossa Teoria das Funções.

Na realidade, a necessidade de uma empresa não se confunde com as necessidades pessoais dos seus titulares.

Há uma nítida distinção real entre "o que falta" para um indivíduo e o que falta para uma organização azidental (empresa ou instituição).

As teorias, por conseguinte, só podem ser válidas se observarem a "natureza de seus objetos"; uma coisa é a "azienda" e outra o "indivíduo" e daí, diferentes serem, entre si, as "necessidades", "finalidades", "patrimônios" e "funções

patrimoniais”.

O raciocínio prático, segundo Leonardo da Vinci, só pode ser válido se apoiado em sadios princípios teóricos e daí a validade de organizar o cérebro para pensar.

3 AS DIMENSÕES NOS MOVIMENTOS PATRIMONIAIS

Aceitos esses princípios, o segundo passo para uma ordem de raciocínios está em compreender a HEXADIMENSIONALIDADE das funções, ou seja, os 6 aspectos da dimensão funcional, em:

- a) Causa (Pm);
- b) Efeito (Pn);
- c) Qualidade (Qa);
- d) Quantidade (Qn);
- e) Espaço (Es);
- f) Tempo (E).

O movimento na direção da eficácia (função) opera-se produzindo esses aspectos, simultaneamente.

Nenhuma análise do fenômeno contábil pode considerar-se completa se ela não enfoca essas Relações Dimensionais ou Hexadimensionais.

Qualquer evento (venda, compra, despesa, etc) produz modificações nas “funções” (de liquidez, produtividade, estabilidade etc) de acordo com a época ou tempo, o espaço em que se opera, dependendo da “qualidade” (matérias, mercadorias, etc), da “quantidade” (valor ou volume que representa) e produz “Causas” e “Efeito”.

Uma análise só é válida se forem consideradas essas seis dimensões.

4 O PROCESSO TRADICIONAL DE ESCRITA CONTÁBIL E AS RELAÇÕES LÓGICAS

Uma venda a vista de mercadorias, com lucro, no processo usual de escrituração contábil, não denuncia o que de fato ocorreu com o patrimônio, limitando-se à periferia do evento. O lançamento:

CAIXA A VENDAS

cabível, no caso, não informa, senão, aspectos elementares.

Não nos capacita a entender o que ocorreu com a “eficácia”.

Isto, precisamos “deduzir”, após diversos esforços analíticos.

De um registro tão primário não se pode exigir mais que aquilo que oferece: a descrição periférica de um fato isolado, que depois, se insere em um conjunto (através do Razão), mas que não se preocupou com a “medida do comportamento” do patrimônio, em face das “correlações” diversas.

Hoje, diante dos computadores, não podemos prosseguir limitados aos critérios formados na antiguidade (há 4.000 anos, na Suméria e Babilônia) e sistematizados de forma primitiva no pré-renascimento (entre 1250 – 1280, na Itália).

Que os Babilônios fossem singelos era aceitável porque registravam em “tábuas de argila”; que os pré-renascentistas fossem sistematizadores, era de esperar-se em uma região de grande movimentação de riquezas e excelentes estudiosos; no século dos computadores, todavia, novos progressos se fazem exigíveis.

Com os recursos de equipamentos que processam grande quantidade de dados, em pouquíssimo tempo, assemelhando-se à memória lógica do cérebro humano, faz-se necessário dar outros passos à frente.

Em vez de um só Plano de Contas, poderemos movimentar diversos, a um só tempo.

Basta que:

- a) Consideremos a “eficácia” como meta;
- b) Possuamos uma metodologia ou ordem lógica de relações que nos ensejem modelos de comportamentos eficazes;
- c) Entendamos que existem “sistemas de funções” ou “movimentos-finalidades” que constituem as “Funções Sistemáticas”;
- d) Volvamos todo o nosso raciocínio para a resultante desses sistemas;
- e) Tenhamos uma base doutrinária sólida que nos permita estruturar sistemas de contas para os sistemas de funções;
- f) Elaborem nossas demonstrações disciplinadas ao funcionamento das contas nesses referidos sistemas.

O processo tradicional não nos informa, nas demonstrações, a realidade sobre a eficácia de cada sistema de funções ou movimentos-tipos da riqueza.

A liquidez que podemos extrair do processo atual, por exemplo, é

apenas uma hipótese, porque não nos informa a "realidade" sobre o movimento circulatório.

Assim, por exemplo, um Balanço que acusa:

ATIVO CIRCULANTE (AC)			
		\$	\$
Disponível	Caixa	100	
	Bancos	<u>900</u>	1.000
Realizável	Estoques	2.000	
	Créditos	<u>1.000</u>	<u>3.000</u>
	Total.....		4.000
PASSIVO CIRCULANTE (PC)			
		\$	\$
Fornecedores		500	
Bancos		<u>1.500</u>	2.000

não tem condições de informar sobre a "eficácia" circulatória, tão como daquela da liquidez.

A fórmula tradicional, baseada na demonstração também tradicional, oferece-nos um quociente comum de liquidez da ordem de:

$$\frac{AC}{PC} \longrightarrow \frac{4.000}{2.000} = 2$$

Aparentemente, a empresa que denunciasse tal situação estaria muito bem porque sua capacidade de pagar seria o dobro(2) daquilo que deve.

Mas, o conceito de "circulante", tradicional, é demasiadamente impreciso quanto à realidade do giro.

Se, por exemplo, o Realizável (3.000) só se transforma em dinheiro em 120 dias e se o Passivo Circulante (2.000) é exigível em 30 dias, a empresa teria capacidade tão plena?

No sistema atual, tradicional, pois, mascaram-se situações, mes-

mo as que poderiam parecer as mais evidentes.

Perante as "relações lógicas" já referidas, "essenciais" e "dimensionais", a escrita tradicional falha e se torna omissa.

5 LIMITAÇÃO DO RACIOCÍNIO CONTÁBIL ATUAL DIANTE DA COGNIÇÃO DA EFICÁCIA

A falta de atenção para com o "movimento da riqueza, na direção da eficácia" enfraquece, consideravelmente, o poder de cognição real dos fatos patrimoniais.

O berço dos registros foi o "Jurídico" e, mais forte que este, o "psíquico", do "meu" e "seu" e

que originou o "débito" e o "crédito"; nossa teorização inicial, igualmente, foi amparada no Direito (século XVII).

Esse é um "aspecto" que serve aos propósitos da propriedade, mas, não serve aos da "avaliação do desempenho da finalidade eficaz".

Só se diluiu um pouco o acendrado sentido da "posse" e o do "bem em si" quando alguns estudiosos de nossa área atinaram para a consciência "aziendal", mais que a "individual" (fim do século XIX).

Agora, admito, estamos diante de outras realidades e que são basicamente as da "racional função do patrimônio" e a imensa capacidade de computar dados, o que nos autoriza a pensar com maior amplitude.

Na medida em que se desloca o "ponto de consciência" do "individual" ou mesmo "grupal" para o "aziendal", modificam-se os critérios e, quando se adentra então para o fenômeno da riqueza como "essência", como "movimento para o eficaz", a modificação torna-se ainda mais profunda.

A eficácia é uma situação específica que representa a "anulação da necessidade".

A "necessidade" (n) gera, como vimos, a "finalidade" (Fi) mas, o momento "pleno", ou seja, quando a finalidade é alcançada e a necessidade anulada, é que implica na eficácia (Ea):

$$\begin{aligned} n &\rightarrow Fi \\ Ea &\rightarrow n = 0 \\ \text{logo:} \\ FiEa &\leftrightarrow n = 0 \end{aligned}$$

Portanto, finalidade eficaz se, e somente se, a necessidade que a gerou "desaparece" ou anula.

Como existem vários "sistemas de funções" dentro da finalidade geral, existem também várias sub-finalidades e várias "eficácias" ou

“eficácias das resultantes de tais sistemas de funções”.

Assim, é possível, nitidamente, observar:

a) Sistemas da Liquidez

Onde as necessidades são as obrigações a pagar e os meios os recursos disponíveis e realizáveis.

A resultante do sistema, pelo confronto do patrimônio meio (Pm) com as necessidades (Pn), é a disponibilidade para a cobertura dos pagamentos;

b) Sistema da Resultabilidade

onde a necessidade é a aplicação para a formação dos bens de vendas ou manutenção da atividade e os meios os desinvestimentos ou receitas por eles produzidos.

A resultante do sistema é o lucro ou plena cobertura da meta institucional (se empresa ou instituição);

c) Sistema da Produtividade

onde a necessidade é a anulação do desperdício e os meios as aplicações e métodos desenvolvidos.

A resultante do sistema é a eficiência;

d) Sistema da Contabilidade onde a necessidade é a correlação harmônica dos componentes do patrimônio e os meios os recursos igualmente harmônicos;

A resultante é o equilíbrio da massa patrimonial.

e) Sistema da Elasticidade

onde a necessidade é a adaptação ao espaço de mercado e os meios o poder circulatório dos limites de investimentos e financiamentos.

A resultante do Sistema é a dimensão adequada;

f) Sistema da Invulnerabilidade

onde a necessidade é a proteção contra o risco e os meios os se-

guros de terceiros e auto-seguros.

A resultante do Sistema é a garantia da integridade patrimonial;

g) Sistema da Economicidade

onde a necessidade é a sobrevivência e os meios a capacidade de capitalização e de plena suficiência dos recursos próprios.

A resultante do Sistema é a garantia de funcionamento do Universo Patrimonial;

Não se torna, pois, possível a plena aferição do comportamento da riqueza azidental se não se consideram:

a) As resultantes de cada sistema (o que resulta do confronto de meios e necessidades);

b) A eficácia de cada resultante (a capacidade da resultante em anular as necessidades);

c) As interações entre os sistemas (a dependência recíproca e simultânea de todas as funções sistemáticas);

d) Os campos de funções onde se produzem as interações (o exame isolado de cada fenômeno com todas as suas correlações).

Portanto, não basta que uma empresa tenha liquidez se ela não tem resultabilidade; não basta que tenha resultabilidade se não tem economicidade e assim por diante.

Uma empresa pode ser “produtiva” e não ser “lucrativa”; pode ser “lucrativa” e não ser “elástica”;

pode ser “elástica” mas “sem equilíbrio”.

Isto nos evidencia que o exercício de uma eficácia em um sistema pode resultar em ineficácia em outro.

Tais realidades o processo contábil atual não tem condições de evidenciar, considerada a sua metodologia mais atada ao regime “legal” e “fiscal” que àquele da “eficácia” ou “colimação da finalidade”.

6 O AMBIENTE EXÓGENO AO PATRIMÔNIO

Nossa Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio, partindo das bases de raciocínio aqui descritas, e a elas acrescentando mais um grupo de relações lógicas, as “ambientais”, partiu para uma nova estrutura do nosso conhecimento, de caráter holístico.

As relações ambientais, em nosso modo de entender, são as que resultam dos efeitos que “envolvem” o patrimônio.

A riqueza está contida na Azienda em um mundo social, econômico, político, ecológico, legal, em suma, no “macro-cosmos” do planeta.

Da Azienda defluem fatos administrativos e psíquicos.

Do “Macro-Cosmos”, as relações “Exógenas” como: greves, monopólios, oligopólios, inflação, depressão, recessão, desenvolvimento, eleições, golpes de Estado, revoluções, guerras, inundações, vendavais, incêndios etc.

O que ocorre ao patrimônio, por conseguinte, deriva-se de diversas fontes.

Existem fenômenos que se geram no próprio patrimônio, sem influências administrativas, outros que provêm da administração, outros do ambiente psíquico do pessoal, outros por efeitos naturais etc.

A riqueza sujeita-se, por conseguinte, a influências de diversas naturezas que não podem ser excluídas de nosso raciocínio lógico.

Ceccherelli talvez tenha sido, dos cientistas de nossa época, um dos mais preocupados com a questão, não obstante Masi e Zappa também tivessem realizado sérias incursões intelectuais à respeito.

O fenômeno patrimonial ocorre, por conseguinte, diante da intervenção de "forças externas", com maior intensidade do que se tem observado.

A função de elasticidade, por exemplo, está intimamente ligada aos efeitos do mercado, mesclados com o da potencialidade interna (dimensão relativa da empresa ao seu mercado).

Quando o patrimônio sofre as restrições da política econômica (como ocorreu no Brasil em diversos períodos e, notadamente diante dos planos "Monetaristas" dos governos Sarney e Collor) precisa de uma grande agilidade para ajustar-se aos tabelamentos e suas tradicionais conseqüências.

Nesses momentos, a impossibilidade de repassar custos leva a uma série de alternativas que exigem "elasticidade" na composição patrimonial, competente para agir diante de novos modelos de comportamentos. As dimensões patrimoniais devem ser móveis e adaptáveis às circunstâncias, quanto ao volume dos elementos patrimoniais.

O prof. Jesus Lizcano Alvarez, em obra que escreveu especificamente sobre a elasticidade, dá a entender que a dimensão da empresa está na razão direta do equilíbrio da mesma, ou seja, manter-se no mercado, ocupando o espaço adequado, exige que a estrutura do capital seja compatível às circunstâncias.

A função de "invulnerabilidade", a da proteção contra o risco,

também aí é altamente exigível, ou seja, não são só os fatores internos, mas notadamente os externos que criam a exigência de proteção.

Os recentes estudos do mestre da Universidade Autônoma de Madrid, evidenciam o quanto a "simultaneidade eficaz" dos sistemas de funções se faz necessária, quer no ambiente interno, quer diante dos fatores "ambientais" ou do "mundo exterior ao patrimônio".

7 VISÃO HOLÍSTICA COMO CURSO PARA O FUTURO

A visão contábil, metodologicamente, deve ser holística, como bem o evidencia o Prof. Antonio Maestro Filho, em trabalho específico, publicado no número 1 desta revista.

Para que o raciocínio contábil seja conduzido em direção ao futuro, necessário se torna que a tomem em conta as relações essenciais, dimensionais (hexadimensionais) e ambientais (endógenas e exógenas).

A visão quase "plena, do sistema tradicional, não tem condições de comparecer perante o futuro.

É óbvio que as formalidades legais, institucionais e fiscais, continuarão a existir do campo contábil a imagem que lhes interessa, mas, tal condicionamento cada vez mais distancia-se do aspecto científico do estudo do comportamento do patrimônio.

Progressivamente seccionam-se em relação ao conhecimento contábil, os interesses do Poder Público em face dos que verdadeiramente medem as funções eficazes da riqueza.

8 OS GRANDES CONJUNTOS DA LÓGICA CONTÁBIL EM NOSSA TEORIA

O futuro da Contabilidade depende do fortalecimento da aplicação da lógica ao nosso conhecimento; com isto desejamos dizer que só uma teoria moderna e rigorosamente baseada em uma filosofia sólida, tem condições de sustentar nossa evolução.

Quando Einstein buscou teorizar sobre a física moderna, declara ele mesmo, não procurou a "lógica de terceiras teorias", mas a "lógica própria" do seu campo; sobre isto, em sua autobiografia escreveu: "Considero também, como parte da perfeição interna da teoria o seguinte: damos mais valor a uma teoria, quando sob o ponto de vista lógico, ela não implica uma escolha arbitrária entre teorias equivalentes e que possuem estruturas análogas."

Por isto, nossa Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal tem como "base próprias" grandes conjuntos lógicos:

LÓGICA TEMPORAL LÓGICA ESPACIAL LÓGICA AMBIENTAL

A lógica temporal envolve:

- Lógica Temporal da Resultante
- Lógica do Movimento das Funções
- Relatividade Temporal - Irrestrita

– Lógica Correlativa Temporal
dos Efeitos Sistemáticos

lógica espacial encerra:

- Relatividade Temporal-Espacial
- Hierarquia Lógica Espacial
- Lógica das Resultantes

A lógica ambiental contém:

-
- Lógica Ambiental Endógena
 - Lógica Ambiental Exógena

Sobre todas as partes apresentamos Proposições Infralógicas, como caminhos para um corpo de

doutrina de uma Lógica Contábil.

E óbvio que não esgotamos todo o manancial de conhecimentos abrangíveis pela extensão natural de nossa teoria, mas, também é equívoco que ensaiamos os primeiros passos na direção de um grande futuro, esperando que as privilegiadas inteligências de nossa comunidade contábil nos ajudem nessa grande e histórica pretensão.