

ESTRUTURA DA TEORIA CONTÁBIL LOPESISTA

Marco Antônio Amaral Pires
Perito Oficial e Contador

Neste artigo apresentamos um relato sobre os estudos preliminares que o Professor Lopes de Sá desenvolveu para a constituição da Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal, doravante denominada também de Teoria Lopesista, demonstrando a evolução do seu pensamento científico.

Procuramos demonstrar, a partir desta exposição, os aspectos das relações lógicas que são as bases de toda a sua teoria.

Desenvolvemos a apresentação da estrutura da teoria brasileira apresentando os níveis de relações dos componentes que compõem cada grupo de relações, suas interações através dos sistemas de funções patrimoniais e como demonstrativo de aplicabilidade da teoria, apresentamos um método para a análise holística da azienda observada, baseando-se nos sete sistemas de funções patrimoniais.

Nas comparações com outras teorias modernas, procuramos, nas conclusões, ressaltar os aspectos positivos e evolutivos da teoria, enfocando as mudanças positivas do processo científico e sua praticidade de aplicação na análise aziendal.

1 EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO LOPESISTA

Identificamos que a lógica que se adotou no desenvolvimento da Teoria Geral do Conhecimento Contábil do eminente Prof. Antônio Lopes de Sá, partiu da compreensão da “essencialidade” para o entendimento “racional” do que ocorre com a riqueza individualizada ou de grupos, oferecendo uma “visão holística” ou global.

A estrutura da teoria lopesista teve início na década de sessenta, quando o Prof. Antônio Lopes de Sá apresentou sua tese de doutorado para a então Universidade do Brasil, referente à Teoria do Equilíbrio. Mais tarde, já na década de setenta, acrescentou àquela a Teoria da Liquidez Dinâmica, o que valeu seu ingresso na Academia de Ciências Econômicas da Espanha. Através da conclusão da Teoria do Rédito de Zappa (1946), pode identificar que era necessário estabelecer relações lógicas mais fortes e abrangentes, produzindo, no início da década de oitenta a Teoria das Funções Sistemáticas que foi apresentada em Abril de 1987 na Universidade de Sevilha. Esta Teoria, já traduzida em diversas línguas se consagrou em toda a Europa, conseguindo o respeito de cientistas americanos, japoneses, chilenos, argentinos (com exposição específica na Universidade de Buenos Aires em 1984).

Esta teoria contábil visa ser coerente com a expressão de Hessen (1957):

“Toda a teoria deve buscar-se em exata observação e descrição do fenômeno que pretende explicar e interpretar. Só assim se pode averiguar realmente a essência do fenômeno”.

Continuando nossa abordagem, percebemos que para estabelecer os pressupostos desta teoria, Lopes de Sá desenvolveu a observação a partir da análise de inúmeras demonstrações contábeis e, a partir de relações práticas generalizadas por agrupamento destas, procurou fundiar conhecimento científico, tomando-se como base a condição da eficácia da azienda. Assim, o método científico tomado como orientador foi o indutivo-axiomático.

Para o estabelecimento dos teoremas e axiomas científicos que são o arcabouço desta teoria, partiu o eminente professor, dentre outras, de uma proposição lógica contábil assim definida (1994):

“Há uma qualidade natural do componente patrimonial que identifica seu estado inercial de capacidade e há uma qualidade funcional que identifica o comportamento da capacidade”.

A concepção dinâmica e a visão holística, guiaram a criação científica de Lopes de Sá por entender que o meio patrimonial é inerte na estrutura aziendal até que seja utilizado ou funcione para o objetivo adquirido, anulando as necessidades do corpo patrimonial, produzindo a eficácia.

A somatória da utilização eficaz de todos os meios patrimoniais de uma azienda, anulando suas necessidades, é que alcança a plena utilização do patrimônio.

Diante destas premissas, podemos utilizar plenamente a conceituação de patrimônio do Prof. A. Lopes de Sá (1994):

“Patrimônio é um universo de meios impessoais para a satisfação das necessidades aziendais, cujas funções sistemáticas devem tender a promoção da eficácia”.

A idéia da genetriz da riqueza, nessa moderna teoria, parte do axioma da eficácia e das estruturas sistemáticas das funções que a elas conduzem.

2 RELAÇÕES LÓGICAS DO FENÔMENO PATRIMONIAL

Percebemos ao analisarmos a estrutura da teoria que se o objetivo da investigação é tão somente a informação a ser fornecida do fenômeno

no patrimonial, os registros contábeis, dispostos de forma normativa, podem ser acessados por meio da compilação manual ou nos dias atuais, por sistemas de informática e telemática que suprem as necessidades da informação, gerando os relatórios a partir do esquema e programa preestabelecido.

O entendimento, todavia, situa-se além da informação e só a doutrina o socorre.

O corpo da doutrina lopesista se estrutura a partir do conjunto de relações Essenciais, Dimensionais e Ambientais para estudar o fenômeno patrimonial.

As Relações Lógicas Essenciais se situam na natureza básica do fenômeno, estudando a sua gênese, motivação e surgimento.

Tem-se nas Dimensionais aquelas que avaliam o fenômeno em face dos fatores que influem no seu entendimento.

Finalmente, as Relações Ambientais tratam dos atos externos que atingem o patrimônio.

Após a estruturação básica, a partir do entendimento derivado do estudo racional e lógico das relações do fenômeno patrimonial, Lopes de Sá derivou novas teorias, também já estruturadas, como por exemplo, a Teoria Derivada das Interações dos Sistemas de Funções do Patrimônio Aziendal, dos Campos dos Fenômenos Patrimoniais e da Prosperidade Patrimonial ou Eficácia Constante.

Esse complexo disciplinador das relações que formam o objeto de estudos do fenômeno patrimonial, caracteriza a inovação lógica da Teoria lopesista, criando novos horizontes através de métodos lógicos. Passamos a apresentar doravante a estrutura da teoria desenvolvendo os temas a partir das relações lógicas subdivididas nos três conjuntos já citados.

Essa doutrina tem bases patrimonialistas, mas transcende as estruturas do mestre Vincenzo Masi em cinco pontos:

- 1) na fixação dos três grandes grupos de relações lógicas;
- 2) na determinação sistemática das funções dos meios patrimoniais;
- 3) no estabelecimento do axioma da eficácia como finalidade;
- 4) na abertura dos estudos das interações sistemáticas;

5) na metodologia da fixação de teoremas como bases de uma Teoria Geral do Conhecimento Contábil.

2.1 Relações Lógicas Essenciais

Neste grupo de relações, identificamos que os elementos que compõem esta relação são aqueles que operam na “essência” do fenômeno, evidenciando a geração, criação e origem:

- Necessidades patrimoniais;
- Finalidades;
- Meios patrimoniais;
- Funções patrimoniais.

Nestas relações básicas estuda-se as motivações que promovem o surgimento do fenômeno. Implica na gênese da necessidade que é a sensação de falta, percepção de uma necessidade própria ou da sociedade.

Com a identificação da finalidade daquela percepção, e procurando materializá-la através da identificação do meio patrimonial adequado, passa-se da idealização para a realização, ou seja, transcende o aspecto da condição virtual na mente humana para a realidade.

Promovendo a movimentação do meio patrimonial no cumprimento da sua finalidade, de forma eficaz, tem-se a plena utilização ou função adequada do meio.

Na situação ideal de se atingir plenamente a necessidade aziendal, tem-se a eficiência do meio patrimonial.

Logo:

$$(P_m \rightarrow f)(f \rightarrow (P_n=0)) \Rightarrow E_a \quad E_a \Leftrightarrow (P_n=0)$$

Segundo as expressões em dialética matemática: A (n) necessidade aziendal implicou no surgimento da (Fi) Finalidade pertinente. Esta permitiu que o meio se materializasse. Com o exercício de utilidade do meio, praticou-se a sua função (f) social, e, então, anulou-se a necessidade, implicando na Eficácia, o que equivale à finalidade ideal na azienda.

Assim, tem-se:

- n – Necessidade (origem mental do patrimônio);
- Fi – Finalidade (racionalização da necessidade);
- Pm – Meio (materialização do patrimônio);

f – Função (uso do patrimônio);

Ea – Eficácia (anulação da necessidade através do patrimônio).

Contabilmente, um elemento patrimonial se movimenta quando “exerce sua função”, ou seja, cumpre a utilidade para o qual foi constituído.

2.2 Relações Lógicas Dimensionais

A existência de uma Hexadimensionalidade é apresentada na Teoria das Funções Sistemáticas, como forma de avaliar-se as outras relações básicas, geratrizes do fenômeno.

Para afirmar que algo aconteceu com o patrimônio, é imperativo dizer o que aconteceu, enfocando a origem de grandeza, analisar os aspectos.

Para entender o que aconteceu, requer-se o exame das “relações lógicas” do fenômeno patrimonial, as denominadas evidências “Dimensionais”, ou sejam:

Causa – que identificam as “origens do evento”;

Efeito – que identificam “o que ficou ou defluiu do efeito”;

Qualidade – o que caracteriza ou diferencia o fato ou elemento em relação a outros;

Quantidade – qual a expressão da medida ou “valor” do fato;

Tempo – qual a época em que o evento sucede;

Espaço – qual o “local” onde o fenômeno ocorreu.

O registro do fenômeno patrimonial deve conter todos estes informes para permitir uma informação, instrumento de decisão a serviço do usuário.

2.3 Relações Lógicas Ambientais

Complementando as relações apresentam-se as Influências Externas sobre o Fenômeno Patrimonial, na Teoria em estudo.

De fato, existem influências externas ambientais endógenas – Administrativas; do Pessoal Executivo, Psíquica e Física do Elemento Humano.

Existem influências ambientais exógenas externas à azienda tais como as:

- Sociais;
- Econômicas;
- Políticas ou dos Poderes Políticos;
- Legais;
- Científicas e Tecnológicas;
- Éticas;
- Ecológicas; etc...

2.4 Lógica das Funções Patrimoniais

O estudo moderno da Contabilidade concentra-se, cada vez mais, nos exames funcionais, da dinâmica, da eficácia, da visão holística ou ampla, inclusive conectada com o ambiente exógeno.

Defende Lopes de Sá que a utilidade do conhecimento contábil reside no estudo da função eficaz, da capacidade contida na riqueza para anular as necessidades aziendais.

A condição de síntese desta teoria, pois, preconiza (1992):

“Quando a soma da eficácia de todos os patrimônios implicar na soma da eficácia de todas as células sociais, em regime de harmônica interação; isto implicará, logicamente na eficácia social, o que equivale à anulação das necessidades materiais da humanidade”.

É importante estudar o fenômeno patrimonial separadamente, analisando individualmente a influência que o mesmo promove em cada sistema, estabelecendo uma condição de eficácia relativa em cada relação, para, na somatória das relações de meio e necessidade patrimonial, extrair a condição geral da azienda, permitindo concluir sobre sua continuidade temporal.

Pontos importantes de conexão entre as estruturas lógicas da doutrina lopesista são as que passamos a desenvolver através das análises das relações diversas.

a) *Relação entre a Função e o Fenômeno Patrimonial*

Existem funções responsáveis pelo movimento de formação dos meios e outras pela utilização dos mesmos.

Teoremas diversos mostram que eficácia, função e meio patrimonial produzem efeitos diversos.

Nem sempre a função promove a eficácia, mas a tendência é de que a ineficácia ocorra pela ausência da função dos meios patrimoniais.

No raciocínio funcional os meios patrimoniais são causas da satisfação das necessidades.

O meio patrimonial está contido em todos os Sistemas, onde deve suprir adequadamente as necessidades de cada um, no sentido de promover a eficácia.

São os sistemas:

Básicos de circulação

Liquidez, Resultabilidade.

Básicos de vitalização

Estabilidade, Economicidade.

Auxiliares ou proteção

Produtividade
e Invulnerabilidade.

Complementares ou dimensão

Elasticidade.

Através da análise separada da influência dos meios e necessidades patrimoniais, através de relações específicas, identifica-se as condições de eficácia, ociosidade (quando identifica-se um excesso de meios patrimoniais) e insatisfação (quando existe falta de meios patrimoniais para suprir as necessidades). A equação abaixo representa graficamente o enunciado:

$$S > \frac{P_m}{R} = R$$

P_n

Conforme enunciado no início deste tópico, quando se alcança a condição de realização plena de eficácia em todos os sistemas de funções patrimoniais, tem-se a eficácia plena, ou seja, a azienda atinge seu objetivo de forma eficaz.

b) *Relação entre a Função e a Necessidade Patrimonial*

A autonomia hexadimensional da função e a necessidade pode provocar discrepâncias e ineficiências temporárias no cumprimento do ciclo. Entretanto, a eficácia ocorre quando ao término do ciclo, resulta na satisfação plena em todos os sistemas.

c) *Relação entre as Funções Patrimoniais e seus Sistemas*

Cada sistema de função identifica nos meios patrimoniais papéis específicos perante as necessidades pertinentes.

d) *Função e Lógica Temporal*

Deve existir uma velocidade funcional dos meios patrimoniais, em face das necessidades de cada sistema, de modo que estas se satisfaçam no tempo adequado, por função dos meios.

Existe uma eficácia diária em cada sistema de função patrimonial obtida a partir da resultante diária do mesmo como fração de um processo circulatório.

A resultante diária de um sistema é a parcela que deflui da razão entre seus valores diários de giro dos meios patrimoniais e os equivalentes das necessidades patrimoniais.

Se um meio patrimonial atende à exigência máxima do giro diário das necessidades de um sistema de funções onde é o mais requerido, terá atendido a todos os demais sistemas.

e) *Funções e Lógica Espacial Contábil*

O meio patrimonial movimenta-se de acordo com o seu espaço porque específicas são as necessidades de cada um.

O Estudo das Funções Patrimoniais, pois, quando existem “espaços” múltiplos, deve ser feito, “em cada um”, considerados os aspectos das relações funcionais na lógica espacial.

f) *Funções Substância Patrimonial e suas Não Equivalências*

A Substância Patrimonial é a expressão estática. É o meio patrimonial no estado inercial.

O fenômeno contábil pode não alterar a substância patrimonial, sendo apenas permutativo, mas pode alterar, essencialmente, as funções sistemáticas no espaço e no tempo.

É a função patrimonial que influi na eficácia e não a quantidade do meio patrimonial. Este é o estudo da contabilidade.

g) *Função e Dimensão Quantitativa*

Uma função deve ter a expressão quantitativa suficiente para fazer face àquela da necessidade, no tempo e no espaço.

Quando passamos a observar as “funções”, apenas abandonamos o conceito de propriedade e estudamos aquele da “utilidade”, ou seja, de um meio, nosso ou não, mas que supre as “nossas necessidades”.

A dimensão quantitativa da função não depende da propriedade do meio patrimonial, mas, da capacidade de utilização para suprir as necessidades da azienda.

h) *Causas e Efeitos nas Funções Patrimoniais*

Causa e efeito de fenômenos patrimoniais dos meios não implicam, necessariamente, em causas e efeitos iguais nos diversos sistemas de funções patrimoniais.

A função neutra é aquele fenômeno patrimonial que não promove, em algum sistema de função, qualquer variação, embora exista e afete, necessariamente, o outro, não implicando em ineficácia.

i) *Funções e Relações Ambientais*

Se as relações ambientais implicam em variações de necessidades, implicando logicamente na mesma amplitude dos meios patrimoniais, a função sobre estas oscilações deverá equivaler-se para atingir a eficácia.

O grau de dependência ambiental é sério risco para as atividades da azienda.

j) *Lógica da Função na Eficácia*

A função patrimonial visa a eficácia como resultante natural de cada sistema que integra. A alcança com dimensão justa. Tais dimensões são as de causa, efeito, com qualidade, quantidade, tempo e espaço adequados.

Para evitar “riscos”, sugere-se que a empresa procure, sempre, tornar “mais ágil a função dos meios” e “menos ágil a exigência das necessidades” em certos sistemas, e, inversamente, em outros assim proceder.

Eficácia plena no sistema patrimonial não é alcançável em razão de sê-lo somente quando ocorre em todos os sete sistemas.

Eficácia no meio patrimonial é quando realizado, a tempo e espaço, com qualidade e quantidade, neutralizando, pela função do meio patrimonial, a necessidade existente.

Ocorre a eficácia no sistema patrimonial quando todos os meios patrimoniais disponíveis para a função de cumprimento da necessidade a anularem na quantidade, no tempo e espaço adequados, com qualidade.

A teoria derivada das interações dos sistemas de funções do patrimônio aziendal produz relações lógicas que não são objeto da exposição desta estrutura da teoria principal, tida como Teoria Geral do Conhecimento Contábil.

3 CONCLUSÃO

Apresentamos de forma bastante simplificada a estrutura da teoria lopesista. No sentido de possibilitar a oportunidade de reflexões sobre o conteúdo científico, passamos a desenvolver considerações relevantes e que permitem uma comparação, a partir dos elementos que conhecemos das escolas modernas de contabilidade, científicas ou pragmáticas, estabelecendo dentro de nossas conclusões, condições vantajosas para a teoria dissertada como segue:

- por apoiar-se em um método indutivo-axiomático, permite a análise e estudo partindo do particular para o geral, estabelecendo princípios e conceitos generalizados sobre a riqueza aziendal;
- baseando-se no axioma de que o objetivo aziendal é a eficácia plena de seus meios patrimoniais, tem-se uma diretriz, uma meta, uma determinação de estudo e fixação de um ideal para se primar, mesmo que seja utópico;
- partindo de relações lógicas, traduzíveis em expressões matemáticas e que permitem a discussão e análise de forma ordenada, seqüencial, determinada e generalizada disciplina o estudo em bases científicas;
- não se limita aos meios materiais tangíveis à disposição da azienda, estabelecendo através de relações lógicas com o ambiente endógeno e exógeno a interação com a gestão administrativa e a influência recíproca com o ambiente que cerca a azienda;
- permite a análise essencial do fenômeno patrimonial, estudando todas as suas variáveis, não se limitando ao simples registro da partida dobrada;
- possibilita plena utilização, em meios tecnológicos, como a aplicação integral das relações lógicas passíveis de serem apuradas;
- com a divisão da estrutura patrimonial em sistemas de funções, permite a análise ordenada,

separada, individual e consciente dos fenômenos por seus valores de utilidade;

- possibilita a aplicação desta estrutura em qualquer sistema contábil mundial, tendo em vista o caráter holístico da teoria, já que as influências ambientais podem ser analisadas separadamente do conteúdo científico que apresenta a teoria, ou promovendo os registros dos fenômenos patrimoniais a partir da interpretação legal, a sua adequação a esta realidade é automática e não necessita de estabelecer ressalvas ou evidências específicas por se tratar de aspectos não considerados na formulação da teoria.
- enseja aplicação prática onde se faz necessário explicar fenômenos patrimoniais, como se exemplifica no anexo deste, aplicado à Perícia Contábil.

4 EXEMPLO

Análise Moderna do Fenômeno Patrimonial

A evolução das ciências contábeis também se traduz na análise de seus demonstrativos. Este texto apresenta breve histórico da evolução da observação dos relatórios contábeis elaborados na Idade Média e o surgimento de técnicas pelos usuários externos para o acompanhamento das variações patrimoniais. Pela Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal pode-se estabelecer critérios lógicos e científicos da adoção da análise do fenômeno patrimonial desenvolvida na atualidade, em especial aquelas que utilizam de todos os demonstrativos contábeis apresentados pelas aziendas.

A Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal e a sua derivada "Interação dos Sistemas de Função do Patrimônio Aziendal", do eminente Professor Antônio Lopes de Sá, estabelecem critérios lógicos e científicos para a adoção da análise das demonstrações financeiras de forma a estudar o fenômeno patrimonial sobre as diversas variáveis que compõem e que se situam no campo do patrimônio aziendal.

O fenômeno patrimonial na análise moderna, sugere o Professor Lopes de Sá, deve ser analisado sobre as diversas variáveis que o compõe. Deve-se dividir os efeitos do fenômeno em essenciais, dimensionais e ambientais.

A análise do fenômeno sob a abordagem essencial, é ligada a constituição do fenômeno propriamente dito. É o estudo de sua gênese. Identifica-se a necessidade, constituindo a finalidade da mesma que através do meio patrimonial em ação, ou seja, promovendo sua função na azienda, objetiva-se a anulação da necessidade e conseqüentemente alcança-se a eficácia e materialização da finalidade aziendal.

No dimensional está afeto ao registro do fato contábil. É através da hexadimensionalidade que se permite o estudo do fenômeno dentro da azienda. A cientificação da causa – sua origem, o efeito – o que foi resultante, a qualidade – o fato que diferencia e constitui o fenômeno, a quantidade – medida ou valor do mesmo, tempo – época do evento – e espaço – local do acontecido –, constituem a estrutura desta subdivisão do estudo do fenômeno patrimonial.

As ambientais são próximas e externas. As próximas são o corpo executivo e os elementos humanos da azienda. Os externos também denominados de exógenos, influenciam o fenômeno patrimonial com o estudo dividido em tantos quantos forem os fatores de observação, como por exemplo, os políticos, econômicos, tecnológicos, sociais, etc.

Este fenômeno por sua vez, provoca alterações nos sistemas de funções da azienda, interagindo de forma a resultar em situações eficazes e ineficazes. A análise do conjunto, abrangente, obedecendo a hierarquia das qualidades patrimoniais ao se estudar primeiramente os sistemas de liquidez, rentabilidade, economicidade e estabilidade que formam um conjunto de agregadas interações fortalecidas pelas influências recíprocas, auxiliado pelos sistemas de produtividade e invulnerabilidade que ampliam a capacidade de analisar o patrimônio aziendal e que se complementa com o estudo contábil das influências endógenas e exógenas do meio social que está inserida a azienda é que se permite obter a observação holística e geral amplamente defendida pela teoria mineira.

Conforme evolução histórica, os usuários da contabilidade necessitam elaborar objetos de observação a partir dos dados comuns obtidos diretamente da escrita contábil tradicional. No entanto, nenhuma teoria abordou tão especificamente o procedimento lógico e ordenado da elaboração dos informes para a análise holística para a azienda.

Objetivando propiciar uma aplicação prática do modelo estrutural dos sistemas de funções, procurou-se traçar os elementos básicos de extração, análise e interação das influências recíprocas do sistema básico compreendido pela liquidez, resultabilidade, economicidade e estabilidade. Este produto, que utiliza as técnicas de análise de forma a permitir uma visão global da azienda, se torna mais uma comprovação da verdade da Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal.

No sistema de liquidez a finalidade é avaliar a capacidade de pagar no prazo as obrigações assumidas. É a análise temporal de vários anos que se visualiza o comportamento dos meios patrimoniais frente as necessidades. Com o estudo específico, baseando na teoria derivada dos campos de fenômenos patrimoniais, das variações temporais das contas que compõem o ativo e passivo em análise, é que se identifica os elementos patrimoniais que justificam as variações ocorridas.

A interação com os três outros sistemas básicos promove o fortalecimento das interações extraídas deste 1º sistema.

Interage com o sistema de resultabilidade quando a geração própria de recursos auferida no período propicia a variação no mesmo sentido da liquidez. Se a azienda auferiu uma geração de recursos positiva e suficiente para suprir suas inversões em ativos não circulantes, conseqüentemente sua liquidez tende a se ampliar.

O mesmo raciocínio é permitido se dentro do sistema de estabilidade ocorreu o aumento das fontes de recursos própria ou não onerosa – esta na condição de longo prazo – onde, com a maior disponibilidade de recursos e com aplicações diversificadas, do ponto de vista de liquidez, a sua solvência tende a ampliar.

Fortalecendo o sistema básico tem-se que a conseqüente ampliação positiva dos giros do patrimônio produz a condição, no sistema da economicidade, de crescer os recursos disponíveis para o cumprimento das necessidades.

A influência positiva acima relatada e recíproca do efeito do fenômeno patrimonial de forma contínua e cíclica traduz em satisfação da necessidade aziendal, resultando em produtividade e mais capacidade de assumir risco – ou dele se prevenir – frente aos fatores ambientais externos.

Quanto ao primeiro sistema, as relações a serem analisadas são as proporções dos meios patrimoniais pelas necessidades, respeitado o prazo cíclico das relações operacionais, podendo identificá-las como liquidez seca, corrente e geral.

Para o segundo sistema a informação obtida do demonstrativo de resultados é insuficiente e distorcida. Necessário o seu ajuste e adequação frente à técnica denominada de Geração Própria de Recursos. O valor quantificado permite o cálculo das relações sobre o volume de vendas, ativo operacional e recursos próprios, estabelecendo referenciais de sua resultabilidade financeira.

As razões patrimoniais obtidas entre as origens de recursos, conceituadas como causas do fenômeno patrimonial, nos permite a mensuração dos números para o estudo do sistema de estabilidade. As relações entre o capital próprio e os recursos onerosos de curto e longo prazo, além da avaliação do grau de participação de recursos de terceiros, são exemplos e cálculos básicos deste estudo.

A confrontação dos giros médios dos itens de resultado com suas ligações patrimoniais permite a complementação necessária desta estrutura de análise. A relação vendas com o saldo de duplicatas a receber, estoques com fornecedores e custos dos produtos/mercadorias vendidas são exemplos destes giros.

A interação destes quatro sistemas, de forma ordenada e seqüencial, cria condição de estabelecer um roteiro básico de interpretação do fenômeno patrimonial a partir dos demonstrativos contábeis determinados pela Lei 6404/76.

Este roteiro pode ser assim desenvolvido:

- 1) Apresentação da estrutura patrimonial e de resultado;
- 2) Análise do sistema de resultabilidade;
- 3) Confrontação com as relações da economicidade;
- 4) Estudo da liquidez;
- 5) Situação da estabilidade patrimonial;
- 6) Interação dos sistemas, conclusão.

1) Apresentação da estrutura patrimonial e de resultado

Para uma análise moderna dos fenômenos patrimoniais o ponto inicial tem que ser a constituição de informações genéricas sobre a azienda, quantificando de forma temporal, pelo menos, o seu volume de vendas e estrutura patrimonial.

Não se objetiva conclusões. Apenas informações para se visualizar os sistemas de funções a seguir estudados individualmente.

2) Análise do sistema de resultabilidade

Mediante a técnica da Geração Própria de Recursos se extrai do Demonstrativo de Resultados e do Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos os informativos que permitem a mensuração quantitativa dos recursos gerados pela empresa, captados a longo prazo e distribuídos nos meios patrimoniais, inicialmente estudados de forma temporal.

As relações com as receitas auferidas com os meios patrimoniais, sejam os imobilizados ou total, bem como as necessidades, principalmente com os recursos próprios, também analisados de forma temporal e aprofundado a nível dos elementos que compõem as relações, permitem a quantificação e a qualificação deste 1º sistema.

3) Confrontação com as relações de economicidade

A complementação do 1º sistema é necessária, nesta abordagem holística da análise do fenômeno patrimonial, quando indagações acerca das variações quantitativas da análise temporal não são sincronizadas. É o estudo dos giros dos tempos de realização dos prazos de recebimento, pagamento, estoque, encargos financeiros, vendas, dentre outros, aliados com as diversas contas que compõem o resultado financeiro é que sustentam a interação imediata com o sistema de resultabilidade e deste para com os demais.

4) Estudo da liquidez

As informações sobre o comportamento dos índices são resultantes das análises já abordadas nos dois sistemas anteriores. Através da análise vertical e horizontal das contas que compõem os grupos meios e necessidades patrimoniais é que se identifica as causas das alterações dos índices de liquidez e confirmam a tendência identificada nos sistemas de resultabilidade e economicidade.

Enquanto os analistas do início do século primavam em extrair relações do ativo e passivo corrente e deles estabelecer suas bases para o estudo do patrimônio aziendal, na Teoria Geral do Conhecimento Contábil, o sistema de liquidez é focado e analisado com dados e conclusões obtidas de sistemas que o irrigam com suas resultantes, fruto do movimento patrimonial que se operacionalizou e se direcionou para sua finalidade específica.

5) Situação da estabilidade patrimonial

A interação liquidez x economicidade x resultabilidade não poderia ser perfeita se a resultante destes três sistemas não pudesse ser visualizada separadamente, quando do estudo da estrutura patrimonial.

É a abordagem da composição das origens de recursos e suas aplicações na estrutura patrimonial, primeira isoladamente, e posteriormente em observação temporal, é que consolida e fortalece as conclusões não produzidas, mas logicamente apontadas e interagidas nos itens anteriores, fruto das análises dos elementos que compõem cada relação estudada.

O estudo deste sistema é concentrado no Balanço Patrimonial, fazendo uso, por complementação, do quadro de Geração Própria de Recursos elaborado para a análise do 2º sistema.

Relações entre os grupos de contas do ativo e passivo, o comportamento temporal dos elementos patrimoniais e a relação com o ativo total e recursos de terceiros são exemplos de detalhamento eficaz e consolidados dos aspectos já percebidos e identificados como relevantes na análise global.

6) Interação dos Sistemas/Conclusão

Este tópico é o condensador das conclusões não materializadas nos itens anteriores e que estudaram separadamente, embora de forma seqüencial e interagida, os quatro sistemas básicos.

Permite, com as resultantes quantitativas e qualitativas dos sistemas de liquidez, resultabilidade, economicidade e estabilidade a construção de uma conclusão lógica e coerente com a evolução obtida, a partir da visão geral da azienda (item 01) e suas resultantes da ação do meio ambiental interno (ação dos executivos e elementos humanos do empreendimento).

A conclusão pode diagnosticar situações de continuidade da resultante, obtida através da complementação de dados dos sistemas auxiliar e complementar oriundos da administração geral. No entanto, a abordagem obtida dos demonstrativos contábeis apresentados conforme a Lei 6404/76 não trazem elementos suficientes para a complementação acima enfocada. São os relatórios da diretoria, planos de investimentos, políticas de vendas e de desenvolvimento os instrumentos para o estudo destes sistemas auxiliares.

A interação do agregado básico com o sistema complementar irá depender dos estudos de cada fator de observação que se dispõe, ou seja, as influências exógenas sobre a azienda do campo econômico, tecnológico, político, etc.

5 BIBLIOGRAFIA

- HESSEN, J. *Lehbuchder philosophic*. Buenos Aires. Editorial Sulamericana, 1957.
- MATARAZZO, D. C. *Análise financeira de balanços; aborgadem básica*. 2. ed. Atlas, 1985.
- MYER, J. N. *Financial statement analysis*. 4. ed. 1969.
- SÁ, A. L. *Teoria geral do conhecimento contábil*. Belo Horizonte, IPAT – UNA, 1992.
- *Teoria da contabilidade superior*. UNA/MG, 1994.
- ZAPPA, G. *II Redito di impresa*. 2. ed. Milão, 1946.