

O Livro “Verificações e Exames de Escripta”, de Ricardo José de Sá

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

Fevereiro de 2009

Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 40, de Fevereiro de 2009

INTRODUÇÃO

A vida e obra de Ricardo José de Sá, doravante identificado por Ricardo de Sá (RS), tem-nos motivado para a elaboração de alguns trabalhos referências que a seguir elencamos¹:

- Artigo sob o título “Contributo para a História da Revisão de Contas em Portugal”², o qual contempla o capítulo 2 “Trabalhos importantes sobre revisão de contas” e o item “2.1 – O Contributo de Ricardo José de Sá”;
- Artigo sob o título “Ricardo de Sá e a “Dívida” dos Técnicos de Contas”³;
- Comunicação sob o título “Ricardo de Sá – Um Homem da e para a Contabilidade”⁴;
- Inclusão de diversas informações, nomeadamente notas biográficas, no menu “Contabilidade/Mestres-Professores/Ricardo José de Sá (1844-1912)” do nosso Portal INFOCONTAB.

O nosso interesse pela investigação da obra de Ricardo de Sá resultou da leitura de alguns dos seus livros e da Nota Biográfica elaborada pelo Prof. Dr. Hernâni O. Carqueja⁵. Assim, este artigo deve ser considerado como mais um contributo para um melhor conhecimento de RS e da importância da sua obra, destacando, neste caso, o seu papel no desenvolvimento da revisão de contas em Portugal, com especial referência

¹ Todos os documentos estão disponíveis no menu “Contabilidade/Mestre-Professor/Ricardo José de Sá (1844 – 1912)” do nosso Portal INFOCONTAB em www.infocontab.com.pt.

² Publicado na revista *Revisores & Empresas* n.º 27, de Outubro/Dezembro de 2004, pp. 9-23 e nos nossos livros “*História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens*”, Ed. Áreas Editora, Lisboa, Janeiro de 2005, pp. 97-126 e “*Revisores Oficiais de Contas*”, INFOCONTAB Edições, Lda, Outubro de 2007, pp. 25-53.

³ Publicado na revista *TOC* n.º 69, de Dezembro de 2005, pp. 37-45 e no nosso livro “*História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens*”, Ed. Áreas Editora, Lisboa, Janeiro de 2005, pp. 279-292.

⁴ Comunicação apresentada nas III Jornadas de História da Contabilidade do Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC, realizadas em Lisboa no dia 3 de Fevereiro de 2006.

⁵ Publicada na revista *Revisores & Empresas* n.º 16, de Janeiro/Março de 2002, pp. 5-6 e incluída, com a autorização do Professor, no nosso artigo referido no rodapé n.º 3.

para o seu livro que dá nome ao título desde artigo, que, como a seguir desenvolvemos, é considerado pelo próprio RS como sendo o primeiro sobre esta temática.

Acresce ainda que, no âmbito dos nossos trabalhos sobre a História da Contabilidade em Portugal, temos dado particular ênfase à análise de publicações, nomeadamente livros e revistas, pois consideramos que é uma forma de inferir sobre a evolução da história da ciência contabilística e do papel desempenhado por tais publicações na divulgação dos diversos temas e assuntos da época em que são publicados.

1. PRIMEIRO LIVRO DE “REVISÃO/AUDITORIA”

Naqueles trabalhos atrás referidos, especialmente no primeiro, sublinhámos a importância do livro “Verificações e Exames de Escripta”.

Em primeiro lugar, destacamos o facto de esse livro ter sido o último publicado por RS e, precisamente, no ano do seu falecimento (1912)⁶.

Como já referimos, e de acordo com o próprio RS, o livro terá sido o primeiro em Portugal a abordar matérias relacionadas com a revisão/auditoria às contas, então identificadas por “Verificação e Exames de Escripta”. Efectivamente, RS destaca no prefácio do seu livro⁷:

“Em portuguez nada ha escripto sobre o assumpto, de que vamos tratar.”

O mesmo facto foi sublinhado por CARQUEJA⁸:

“... foi autor de livros em que merecem destaque a classificação e lista de contas (1895) “Taxonomia Contabilística” e o primeiro livro em português sobre verificação de contas “Verificações e Exames de Escripta”, em 1912...”

Não podemos, contudo, deixar de sublinhar que a realidade actual da revisão/auditoria às contas é bastante diferente da de “verificação de contas” daquela época.

Relativamente à profissão de perito contabilista, RS escreve:

⁶ No menu “Contabilidade/Mestres-Professores/Ricardo José de Sá (1844-1912)” do nosso Portal INFOCONTAB, indicamos as suas restantes obras, das quais destacamos o “*Tratado de Contabilidade*”, Ed. Casa Ventura Abrantes, 80, Rua do Alecrim, 82, Lisboa, 1903.

⁷ RICARDO DE SÁ, José: “*Verificações e Exames de Escripta*”, Ed. Livraria Ferin Editora, de Baptista, Torres & C.^{ta}, 70, Rua Nova de Almada, 74, Lisboa, 1912, p. 5. Nas transcrições do livro optamos por as efectuar no português da época, por razões históricas e para não desvirtuarmos o sentido das palavras. Os comentários deste capítulo são, na sua maioria, transcrições do artigo referido no rodapé n.º 2.

⁸ Conforme referência no rodapé n.º 5 deste artigo.

“Ha muito já que reconhecíamos a necessidade de um livro d’este genero, e por mais de uma vez nas duas ephemeras Associações de especialistas⁹ que para ahi houve, nos cançámos em criticar a forma por que a classe, na sua maioria, comprehendia a missão de perito em contabilidade.”.

Mais adiante refere:

“Um facto, não muito antigo e em que interviemos, desconhecendo por completo nomes de collegas e acção em que figuravam, veio mais uma vez confirmar-nos na ideia de publicar este livro, tratando n’elle não só de elucidar o publico na melhor maneira de verificar uma escripta, mas dando tambem aos que já possuem alguns conhecimentos de contabilidade, as regras mais faceis para empregarem nas verificações e conferencias, poupando tempo e trabalho.”.

E sublinha:

“Cremos que esta obra vem preencher uma lacuna, e será bem recebida pelo publico, especialmente por aquelles que conhecem o meu tratado de contabilidade, e que por certo hão de considerar este trabalho como complemento d’aquelle.”¹⁰.

RS conclui que o livro resultou de quarenta anos de prática da profissão, destacando algumas obras estrangeiras sobre verificação contabilística que eram do seu conhecimento.

⁹ No item 6 deste artigo referimo-nos com mais pormenor em concreto a estas duas associações.

¹⁰ A referência a “meu tratado de contabilidade” diz respeito ao seu livro “Tratado de Contabilidade”, referido no rodapé n.º 6 deste artigo, do qual só possuímos um original da 2.ª edição, de Novembro de 1919, comentada e anotada por Antonio Corrêa de Pinho, este último identificado na capa como guarda-livros agregado ao conselho de administração da Caixa Geral de Depósitos, antigo perito contabilista e publicista. De notar que, quando esta 2.ª edição foi publicada (1919), Ricardo de Sá tinha falecido há sete anos (1912). Antonio Corrêa de Pinho esclarece no prefácio que esta edição resultou de um convite do Sr. Ventura Abrantes (editor do livro) e que “visou esclarecê-la em alguns pontos e actualizá-la noutros”. Dado que possuímos fotocópias dessa 1.ª edição (1903) do livro, elaborámos um documento de análise comparativa das duas obras com a colaboração de uma ex-aluna da Universidade do Minho, Vanessa Alexandra da Silva Araújo Massa, o qual disponibilizamos no nosso Portal INFOCONTAB, no menu “Contabilidade/Mestres-Professores/Ricardo José de Sá (1844 – 1912)” e sub-menu “Meus Contributos”.

2. CAPAS

Na nossa biblioteca dispomos de três exemplares do livro, os quais apresentam as seguintes características:

- A capa de um dos exemplares (Fig. 1) tem cor castanha e contém o nome de Ricardo de Sá, o título do livro “Verificações e Exames de Escripta”, o sub-título “Seguidos da legislação especial sobre o mesmo assumpto”, uma imagem de uma mulher¹¹ com o escudo contendo o texto “Labor/Omnia/Vincit¹²/1840”, o ano de edição (1912), e a editora Livraria Ferin Editora, Baptista, Torres & C.^{ta}, 70, R. Nova do Almada, 74, Lisboa¹³.

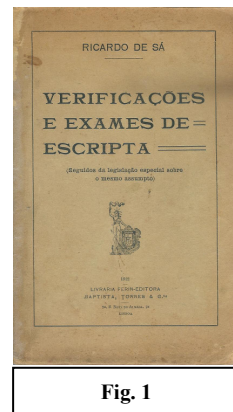


Fig. 1

- Dos outros dois exemplares, um deles apresenta capa de cor azul (Fig. 2) e outro tem capa de cor vermelha (Fig. 3), constando apenas o nome de Ricardo de Sá, o título do livro e aquela editora. No entanto, numa das páginas interiores, apresentam uma página com o formato e conteúdo precisamente iguais à capa do exemplar atrás referido.

A circunstância de o livro apresentar três cores diferentes na capa, cuja justificação não conseguimos vislumbrar, permite-nos inferir que poderão existir outros exemplares com outras capas de cores diferentes das indicadas.

3. ESTRUTURA

O livro contém 224 páginas, incluindo o índice apresentado no final, e uma última página de “erratas”, encontrando-se dividido em nove capítulos e 189 parágrafos (itens) como descrevemos no QUADRO N.º 1.

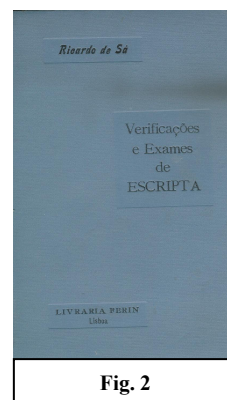


Fig. 2

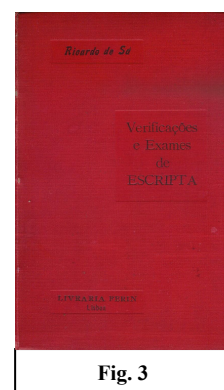


Fig. 3

¹¹ De acordo com esclarecimento, a nosso pedido, do Professor Doutor António Lopes de Sá, em e-mail de 26 de Janeiro de 2009, a mulher poderá ser, recorrendo à mitologia, a deusa “CLIO” que presidia às artes e às ciências.

¹² No mesmo e-mail referido no rodapé anterior, o Professor Doutor António Lopes de Sá, traduziu as três palavras para “o trabalho a tudo vence”. Agradecemos ao Professor estes contributos.

¹³ De acordo com esclarecimentos dos Professores Doutores Rogério Fernandes Ferreira e Leonor Fernandes Ferreira, as letras “L” e “F” referem-se às iniciais da “Livraria Ferin”, que editou o livro, e o ano de 1840 corresponde ao ano da fundação dessa livraria, situada naquela rua, sita na zona do Chiado, em Lisboa.

QUADRO N.º 1 – ESTRUTURA DO LIVRO

Capítulo	Título do Capítulo	Itens	Página Inicial
-	Prefácio	-	5
I	Explicações sobre Inventários	1 a 16	9
II	Theorias Geraes da Verificação	17 a 33	21
III	Estudos sobre Balanços	34 a 67	33
IV	Verificações Materiaes e Imateriaes	68 a 89	55
V	Deficiencias, Enganos e Verificações Relativas	90 a 104	67
VI	Analyses, Syndicancias, Exames de Escripta e Laudos	105 a 131	77
VII	Burlas variadas, Prevenções, Analyse dos processos e verificação	132 a 153	127
VIII	Considerações geraes sobre a fiscalisação	154 a 176	147
IX	Legislação sobre assumptos inherentes á verificação	177 a 189	167

Fonte: Elaboração Própria

4. CONTEÚDO

No presente capítulo destacamos alguns dos principais aspectos do conteúdo do livro.

4.1. Prefácio

O prefácio do livro (p. 5), elaborado pelo próprio RS, inicia-se com a transcrição da seguinte frase:

“La comptabilité est la pierre de touche de la moralité du travail Leautey & Guilbault (Principes genereaux de la comptabilité)”.

De seguida RS sublinha o facto, já atrás referido, de o livro ser o primeiro escrito sobre o assunto.

No item 1 deste artigo mencionamos os principais aspectos do prefácio.

4.2. Inventários

No primeiro capítulo do livro, sob o título “Explicações sobre Inventários”, RS sublinha que o inventário é a “base principal do edificio contabilista” e “importa” a definição e classificação do inventário utilizada no “Tratado de Contabilidade”¹⁴, da seguinte forma (p. 9):

¹⁴ Referência ao seu livro com este título, conforme rodapés n.ºs 6 e 10 deste artigo.

“Inventario, genericamente, é o registo, rol ou catalogo de bens; póde porém, definir-se, mais estrictamente, o arrolamento ou a descrição de bens moveis ou immoveis, e de dividas activas e passivas.

O Inventario póde ser geral ou parcial.

E` geral, quando comprehende todo o activo e passivo respeitante a uma pessoa juridica.

E` parcial, quando se refere unicamente a uma parte do activo ou do passivo, como o inventario de fazendas, o de letras em carteira, o de fundos publicos, o de depositos, etc., ou mesmo quando se refere só ao activo ou só ao passivo.”.

Apresenta, também, o conceito de Balanço nos seguintes termos (p. 9):

“Balanço é o quadro synthetico que exprime por saldos devedores e credores, a situação do gestor n’uma epocha determinada.”.

Efectuando a comparação entre o inventário e o balanço, refere (pp. 9-10):

“O Inventário é a descrição seguida de bens e dividas; o Balanço é o resumo de tudo o que contem o inventario, mas disposto por fôrma que permite de prompto reconhecer por elle, não só a situação do gestor, como a especie de verbas em que se decompõem o seu activo e o seu passivo.”.

Sublinhando que o público confunde as expressões “fazer inventário” e “dar balanço”, esclarece:

“Fazer inventario ou inventariar quer dizer, arrolar os bens e dividas existentes, valorizando os primeiros e apurando os segundos, em ordem a reconhecer, tão exactamente quanto possivel, o valor do que se possui e do que se deve.

Dar balanço exprime a ideia de aproveitar o inventario para averiguar o resultado de qualquer gestão.”.

De seguida RS descreve o conteúdo das rubricas, destacando os bens móveis e os bens imóveis, classificando estes últimos em duas classes (corpóreos e incorpóreos).

A propósito das “amortizações” descreve (p. 11):

“Machinas, ferramentas, utensilios e mobilia.

Calcula-se n'estas contas um abatimento que esteja em relação com o estrago que tenham soffrido pelo uso, afim de lhes conservar o justo valor.

Esse abatimento ou é levado a credito das respectivas contas ou a credito de uma conta in titulada Reserva para Amortizações.”.

Mais adiante (pp. 13-4), esclarece que a reserva para amortização não pode ser aplicada, dado constituir uma redução nos valores do activo.

Na actual conjuntura contabilística, em que releva a discussão sobre o conceito de “justo valor”, sublinhamos que essa expressão foi utilizada por RS há quase 100 anos.

Relativamente aos “devedores” RS enuncia (p. 14):

“Os devedores são classificados em bons, duvidosos e maus.

Os bons conservam-se; os maus não se descrevem, e os duvidosos, embora se balanceiem por Lucros e Perdas, figuram no activo do balanço com aquella classificação, contrapondo-se a uma conta de reserva pela mesma importância.”.

Sobre a conta “Capital” refere (p. 15):

“Capital. Esta conta tem por funccão representar o credito da entidade juridica que possui valores, ou os fornece para a constituição de uma empresa ou sociedade, que se dedique ao commercio, á industria, ou á agricultura.

Quando o capital é variável, a conta que o representa é debitada ou creditada pelos resultados por ocasião dos balanços.”.

O autor refere ainda que os accionistas podem modificar o “quantum do capital inicial” por aumentos ou reduções, destacando, nos primeiros, a emissão de obrigações nas sociedades anónimas.

Em relação às “reservas”, RS menciona que têm por fim compensar depreciações ou prejuízos no activo, fazer face a despesas e suprir lucros insuficientes, classificando-as em reservas estatutárias e reservas não estatutárias. Quanto à sua aplicação descreve (p. 16):

“Reserva para depreciações;

Reserva para liquidações;

Reserva para dividendos;

Reserva para más colheitas;

Reserva para dividas duvidosas;

Reserva para gastos previstos ou imprevistos.”

RS distingue também as “reservas tiradas dos lucros”, as quais constituem um aumento do capital e, quando são facultativas ou especiais, a sua aplicação é determinada pela assembleia-geral dos accionistas, sob proposta das gerências.

Em relação aos ganhos e perdas refere (p. 17):

“Ganhos e Perdas – Recolhendo pouco a pouco durante o exercicio, os resultados favoraveis ou desfavoraveis dos factos gestivos, aquella conta, por ocasião do balanço exprime pelo seu saldo o prejuizo ou o lucro do exercicio, conforme esse saldo é devedor ou credor.”.

E acrescenta (p. 17):

“O estudo da conta de Ganhos e Perdas é o principal a que nos devemos entregar para avaliar bem a exacta situação de uma empresa.”.

4.3. Teorias Gerais de Verificação

No Capítulo II, sob o título “Theorias geraes de verificação”, (parágrafos 17 a 33 e pp. 21-32), inicia da seguinte forma (p. 21):

“Segundo Monginot e Deschamps as verificações podem ter dois fins:

1.º Reconhecer pela comparação dos livros se é exacta a situação das contas;

2.º Avaliar pela analyse das contas e do balanço, qual é a verdadeira situação de uma empreza.

No primeiro caso a verificação cinge-se a ver se os lançamentos estão bem ou mal feitos, bem ou mal transferidos de uns para outros livros, tornando-se portanto perfeitamente material e dependendo de bom methodo e do maior cuidado.

No segundo caso a analyse das contas geraes da escripta e das relações que existem entre ellas, e o estudo minucioso do balanço, demanda

conhecimentos desenvolvidos de contabilidade, longo tirocinio e são critério, podendo considerar-se de ordem moral. A primeira parte pode ser effectuada por um simples empregado, a segunda só pode realisar-a um bom guarda-livros.”.

Efectuando o reporte de alguns conceitos supra para a actualidade da revisão/auditoria às contas, enfatizamos os seguintes aspectos:

- A utilização das palavras “exacta” e “verdadeira” corresponde à actual expressão de “imagem verdadeira e apropriada”¹⁵ contemplada no normativo contabilístico nacional (v.g. item 3.2 do POC) e nas normas de revisão/auditoria às contas. Nestas últimas, a expressão consta, ainda, do n.º 2 do art.º 44.º “Certificação legal das contas” do Estatuto da Ordem dos ROC, e dos respectivos modelos constantes da Directriz de Revisão/Auditoria n.º 700 (DRA 700), sob o título “Relatório de Revisão/Auditoria”, de Fevereiro de 2001¹⁶;
- A expressão “ver se os lançamentos estão bem ou mal feitos” pressupõe a sua eventual correcção no contexto da revisão/auditoria às contas, através de assentos contabilísticos (ajustamentos e reclassificações);
- As expressões “são critério” e “ordem moral” constituem, indiscutivelmente, duas referências a aspectos éticos e deontológicos, os quais aparecem evidenciados no actual Código de Ética e Deontologia Profissional dos ROC;
- No que tange à responsabilidade técnica, RS distingue as inerentes a “um simples empregado” e a “um bom guarda-livros”, em função das duas finalidades atrás referidas. Ou seja, já nessa altura RS distinguia a responsabilidade técnica em função da complexidade das matérias.

Relativamente ao método de contabilização, RS sublinha (p. 23):

“O systema empregado na escripta é o de partidas dobradas, recapitulação mensal.”.

¹⁵ Sobre este conceito elaborámos um artigo sob o título “A “IVA” na Contabilidade”, *Revista de Contabilidade e Finanças* n.º 80, de Janeiro/Março de 2005, pp. 5-6 e disponível no nosso *Portal INFOCONTAB* no menu “Actividades Pessoais/Artigos (*Download*)/Por Título/N.º 138”.

¹⁶ A expressão também consta dos modelos de relatório de auditoria, elaborados no âmbito das DRA701 e DRA702.

Ainda neste capítulo, RS alude ao processo de “inventário permanente” nos seguintes termos (p. 26):

“O inventario permanente é comtudo irrealisavel em grande numero de casos, conforme o reconhecem muitos tratadistas praticos.”.

Como é sabido, o actual normativo contabilístico passou a contemplar a obrigatoriedade do “sistema de inventário permanente”, através do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril¹⁷.

Com efeito, a realidade retratada por RS ainda hoje se verifica, pois constatamos que, efectivamente, ainda são muitas as empresas que pura e simplesmente não cumprem estas disposições legais¹⁸.

4.4. Estudos sobre Balanços

No Capítulo III, sob o título “Estudos sobre Balanços”, RS sublinha o Balanço como sendo (p. 33):

“o confronto entre as verbas do activo e as do passivo, fazendo resaltar a diferença entre ellas, quer seja a favor ou contra o gestor.”.

E acrescenta (p. 33):

“O balanço, dizemos ainda, é dos actos mais importantes, senão o principal de uma gestão, acto de que muitas vezes depende o credito e até mesmo a vida da empresa a que diz respeito.”.

Curiosa é, igualmente, a justificação de RS quanto às tarefas de verificação de contas (p. 33):

“Por esta forma avaliaremos melhor os jogos malabares, as combinações phantásticas e as subtilezas cavilosas que se podem empregar para deturpar

¹⁷ De notar que o n.º 2 do art.º 1.º prevê a não aplicação do sistema de inventário permanente às entidades que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos limites indicados no n.º 2 do art.º 262.º do CSC, prevendo, igualmente, outras dispensas (n.ºs 4 e 5), nomeadamente no que tange ao exercício de algumas actividades. Sobre esta temática elaborámos dois artigos sob os títulos “O Inventário Permanente e as Demonstrações Financeiras”, *TOC* n.º 43, de Outubro de 2003, pp. 34-8 e nosso *Portal INFOCONTAB*, no menu “Actividades Pessoais/Artigos (*Download*)/Por Título/N.º 108” e “O Inventário Permanente das Existências «Breves Reflexões»”, *TOC* n.º 23, de Fevereiro de 2002, pp. 27-31, e *Portal INFOCONTAB* no menu “Actividades Pessoais/Artigos (*Download*)/Por Título/N.º 75”.

¹⁸ A este propósito veja-se o estudo sob o título “A Aplicação dos Normativos sobre o Inventário Permanente às Empresas Sujeitas a Revisão Legal de Contas: um Estudo Empírico”, da autoria de José Joaquim Marques de Almeida, *Revisores & Empresas* n.º 29, de Abril/Junho de 2005, pp. 8-15.

a verdade, criando a talante situações lisongeiras ou desastradas, como melhor convenham.”.

Esta última referência relembra-nos os acontecimentos da actual crise financeira mundial, nomeadamente quando se apela à dita “contabilidade criativa” e às “manipulações contabilísticas” que põem em causa o mencionado o macro princípio da “imagem verdadeira e apropriada”.

De seguida RS, apresenta um caso prático de um “banco de movimento” e disserta sobre diversos aspectos no contexto da daquela “contabilidade criativa”, o que evidencia que esta temática não é, apenas, um problema da actualidade.

4.5. Verificações Materiais e Imateriais

No Capítulo IV “Verificações materiaes e immateriaes”¹⁹, RS aborda as principais verificações, começando por mencionar as resultantes de erros de lançamento nas passagens dos livros, o que pressupõe, por vezes, a verificação e o confronto entre os valores lançados nos livros e os respectivos documentos de suporte (v.g. facturas, recibos), sugerindo que essa tarefa de conferência seja efectuada por duas pessoas.

No que respeita aos valores, RS exemplifica (p. 55, item 70) com os enganos de inversão de algarismos, os quais na diferença dão sempre nove ou múltiplos de nove (são os designados “erros de simpatia”).

Relativamente aos movimentos do “livro de caixa”, RS alerta para a dissimulação do *quantum* das despesas pessoais, inscrevendo-as como gastos gerais, despesas de fabrico, etc., e para os pagamentos avultados, que poderão ser fictícios (pp. 59-6, item 76).

Em relação aos “devedores e credores”, alerta para a eventual existência de “contas impessoais”, uma vez que podem servir para mascarar irregularidades e até mesmo fraudes (p. 61, item 79), criticando, ainda, o facto da Lei sobre a Fiscalização das Sociedades Anónimas²⁰ não permitir a realização de averiguações de contas individuais, nem mesmo em casos excepcionais.

¹⁹ Nas pp. 60-1, item 78, RS ressalta que na elaboração deste capítulo se baseou, em “algumma cousa”, em Monginot e Deschamps, já atrás citados.

²⁰ No livro de RS em análise é transcrito a Lei (pp. 199-200), sob o título “Lei sobre a fiscalização das sociedades anonymas”, de 13 de Abril de 1911, bem como o “Regulamento da fiscalização das sociedades anonymas” (pp. 200-9).

Referindo-se às “contas da ordem”²¹, opina que as mesmas não carecem de explicação, pois figuram o débito e o crédito com a mesma denominação ou com outra correlacionada (p. 62, item 80).

RS refere-se às verificações imateriais como as que têm por fim analisar a verdadeira situação de qualquer empresa (p. 63, item 82).

RS esteve (p. 63, item 82):

“Como o balanço é por certo acompanhado dos inventarios e do desenvolvimento da conta de Ganhos e Perdas, é, suppondo-nos em face dos tres documentos, que nós vamos indicar a maneira como geralmente se fazem aquellas verificações.”

Assim, RS evidencia a complementaridade entre essas três peças contabilísticas, sendo que a conta de Ganhos e Perdas corresponde à actual Demonstração dos Resultados por Naturezas.

Sublinha RS, que uma das causas que podem contribuir para fantasiar uma boa situação a qualquer empresa, é a avaliação por alto preço dos “produtos manufacturados, fazendas, matérias primas, papéis de créditos, etc.”, evidenciando a análise relativa à comparação dos preços dos artigos com os respectivos preços de mercado à data do balanço.

Relativamente às “contas correntes” dos devedores, RS sublinha as que apresentam quantias avultadas e superiores às verdadeiras, bem como a existência de devedores insolventes (p. 63, itens 83 e 84).

Em relação à conta de “Ganhos e Perdas”, RS destaca o exame à regularidade das amortizações, relacionadas com as dos anos anteriores, bem como a percentagem tirada para Fundo de Reserva. Além disso, releva a cooperação dos lucros ilíquidos do ano com os anteriores (p. 65, item 85).

5. A PROFISSÃO DE “PERITO CONTABILISTA”

Ricardo de Sá terá sido, também, um dos primeiros profissionais da contabilidade a abordar a Profissão de “Perito Contabilista”, referindo que é conhecido, também, por

²¹ Como sabemos, as “contas de ordem”, também denominadas “contas de compensação” ou “contas extra-patrimoniais”, não estão previstas no actual Plano Oficial de Contabilidade.

“árbitro, arbitrador, experto ou louvado” e, a quem compete efectuar exposição dos trabalhos, designando-a de “laudo” ou de “relatório dos peritos”²².

A abordagem à profissão de “Perito Contabilista” resulta da publicação da designada “Lei sobre Peritos Contabilistas”,²³ de 27 de Maio de 1911, que criou, através do Ministério da Justiça, duas Câmaras de Peritos Contabilistas²⁴, uma a norte e outra a sul do país, delimitadas pelo Mondego.

De acordo com o art.º 5.º daquele diploma:

“As Camaras de peritos-contabilistas, a que se refere ao artigo 1.º, serão compostas: no norte por doze individuos, quatro dos quaes indicados por cada uma das seguintes collectividades: Tribunal do Commercio, Associação Commercial do Porto e Associação Industrial Portuense; e no sul por vinte e quatro individuos escolhidos tambem por cada uma das seguintes corporações: Tribunal do Commercio, de Lisboa, Associação Commercial de Lisboa, Associação Industrial Portuguesa, Associação dos Lojistas de Lisboa, Associação de Agricultura Portuguesa e Associação dos Advogados.”.

O n.º 1 do art.º 3.º do mesmo diploma, refere que seriam atribuições dessas Câmaras:

“dar parecer e verificar as contas que digam respeito ao balanço e relatorio que devem ser apresentados às assembleias geraes das companhias e sociedades anonymas.”.

No artigo já atrás citado²⁵ apresentámos as seguintes conclusões:

- A primeira referência à revisão de contas foi efectuada por RS, então sob a designação de “verificação de contas”;
- A profissão de “Perito Contabilista” poderá ter sido (ou foi mesmo!?)²⁶ o embrião da profissão de ROC;
- De igual forma, as Câmaras dos Peritos Contabilistas, embora não tenham sido constituídas, poderão ser consideradas como o embrião da actual OROC.

²² Ricardo de Sá, *ob. cit.* p. 79.

²³ O texto integral da “Lei” consta do livro de RS em referência, pp. 213-5.

²⁴ Elaborámos um artigo sob o título “Câmara dos Peritos Contabilistas”, brevemente disponível no nosso Portal INFOCONTAB no menu “Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por Título/N.º ___”.

²⁵ Conforme rodapé n.º 2 deste artigo.

²⁶ A expressão “(ou foi mesmo!?)” não consta das conclusões do nosso artigo em referência.

No mesmo sentido, BAPTISTA DA COSTA refere²⁷:

“Pensamos poder afirmar que os revisores oficiais de contas (ROC) têm como precursores os peritos contabilistas cuja criação estava prevista no Regulamento anexo ao Decreto de 13 de Abril de 1911, o qual instituiu então um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas que revogou, como vimos atrás, o que até então estava contemplado no Código Comercial de Veiga Beirão.”

De notar que, como já referimos, as duas Câmaras não se constituíram, como, quinze anos após a publicação daquele diploma²⁸, foi sublinhado por CAETANO DIAS²⁹:

“Entre nós nada existe, apesar de ter sido criada pelo Governo Provisório da Republica, em 27 de Maio de 1911, a Camara dos Peritos Contabilistas, que não chegou a funcionar, devido talvez à forma que a lei indicava para a escolha dos peritos, assim como à falta de regulamentação.”

Posteriormente, também JOSÉ ANTUNES³⁰, baseando-se naquele artigo de Caetano Dias, sublinhou esse facto da seguinte forma:

“Preocupou-se, em Portugal, o govêrno provisório com o assunto, criando em 27 de Maio de 1911 a Câmara dos Peritos Contabilistas, que nunca chegou a funcionar, já porque a escolha dos peritos era feita em condições de insucesso, já porque nunca se chegou a regulamentar a lei referida.”

Refira-se, porém, que RS não efectua qualquer referência a essa situação, o que se justifica pelo facto de o seu livro ter sido publicado no ano seguinte (1912) ao da publicação da Lei (1911), pelo que não poderia antever se aquela Lei iria ser ou não regulamentada.

6. AS DUAS PRIMEIRAS ASSOCIAÇÕES DE CONTABILIDADE

Nos nossos artigos em referência, destacámos, também, o importante papel que RS teve na constituição das que se julga terem sido as duas primeiras Associações

²⁷ BAPTISTA DA COSTA, Carlos A., *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*, Editora Rei dos Livros, 8.ª edição, 2007, p. 103.

²⁸ Desconhecemos se neste período existiriam outras referências a este facto.

²⁹ CAETANO DIAS, Francisco, O Título de Perito Contabilista, *Revista de Comércio e Contabilidade* n.º 5, 1926, p. 141.

³⁰ JOSÉ ANTUNES, Peritos Contabilistas e a Regulamentação do Exercício Profissional, *A Voz do Comércio* n.º 30, Porto, 15 de Março de 1930, p. 90.

de Contabilidade em Portugal, como se evidencia pelos seguintes seus comentários (pp. 154-5):

“165 – Quando em 1884 formámos a Associação Portuguesa de Contabilidade, Criámos n’ella um grupo denominado synhedrio, composto dos associados aptos para os cargos superiores da contabilidade, servindo para deliberar sobre todos os assumptos scientificos, e dedicando-se, entre outros, aos trabalhos seguintes:

- Abrir discussões e celebrar palestras e conferencias;*
- Organisar e seguir escripturações;*
- Fazer exames de escripta e dar pareceres que lhe fossem pedidos pelos Tribunaes, corporações e particulares;*
- Encarregar-se de todos os trabalhos que dissessem respeito á profissão;*
- Proporcionar aos commerciantes o meio de terminarem pela arbitragem qualquer questão commercial.*

.../...

A Associação Portuguesa de Contabilidade teve vida ephemera em consequencia, segundo nos disseram, de restringir pelo seu estatuto o numero de synhedristas.

O que nós vimos é que os associados não frequentavam a Associação, convencendo-nos portanto de que entre os guarda-livros de Lisboa não estavam ainda sufficientemente desenvolvidos os princípios de confraternidade e solidariedade.

Poucos comprehendiam que só a alliança de esforços empregados poderia dar o resultado desejado.

.../...

166 – Passados 10 annos, instigado por alguns collegas e julgando mais propicia a occasião, por existirem novos elementos, cooperamos para se organisar a Associação de Classe dos Empregados de Contabilidade onde, dominados sempre pela idéa de um grupo de competentes, conseguimos

introduzir uma comissão técnica composta de 25 membros efectivos e 5 suplentes.”.

Nas nossas pesquisas, nomeadamente, na Internet, na Biblioteca Nacional e nas revistas mais antigas de Contabilidade, não encontramos outras referências a estas duas Associações, para além daquelas de RS, pelo que, além de continuarmos a investigação, agradecemos eventuais contributos que serão devidamente assinalados e que poderão suscitar a revisão deste artigo. Na verdade, temos de reconhecer que este género de investigação é, geralmente, um “trabalho inacabado”.

7. CONCLUSÕES

O presente artigo visa, essencialmente, sensibilizar os profissionais da Contabilidade (v.g. ROC, TOC, Docentes) e os estudantes, especialmente os do Ensino Superior onde se lecciona Contabilidade, para a importância histórica do livro “Verificações e Exames de Escripta”, de Ricardo José de Sá, o qual foi considerado, pelo próprio RS, como o primeiro livro publicado em Portugal sobre esta matéria.

Neste contexto, o livro é igualmente relevante para se aferir acerca da evolução da profissão de “Perito Contabilista”, que, numa certa perspectiva, poderá ter sido o embrião da actual profissão de Revisor Oficial de Contas.

A este propósito, RS sublinha a criação da “Lei sobre Peritos Contabilistas”, de 27 de Maio de 1911, a qual previa a constituição de duas Câmaras de Peritos Contabilistas, uma a norte e outra a sul do país, o que, como sublinhou Caetano Dias, não se chegou efectivamente a concretizar.

No que concerne ao conteúdo do livro, destacamos alguns dos principais aspectos relacionados com a “verificação das contas”, nomeadamente no que diz respeito ao que hoje designamos por “testes de conformidade” e por “testes substantivos”.

Relevamos, também, o pioneirismo de RS, de acordo com o veredicto do próprio, na constituição, no final do século XIX, das duas Associações de Contabilidade (a Associação Portuguesa de Contabilidade e a Associação de Classe dos Empregados de Contabilidade), que poderão ter sido as primeiras existentes em Portugal, e que, de acordo com RS, tiveram vida efémera.

Finalmente, registamos o nosso contributo para um melhor conhecimento da vida e obra de RS, nomeadamente através da elaboração de artigos (este é o quarto) e da

disponibilização de diversas informações no nosso Portal INFOCONTAB, no menu “Contabilidade/Mestres-Professores/Ricardo José de Sá (1844-1912)”.