

HISTÓRIA E TEORIA DA CONTABILIDADE

BREVE REFLEXÃO

Julho de 1998

Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 408, de Ag/Set 1998, pp. 258-61

Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 409, de Outubro 1998, pp. 286-90

Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 410, de Novembro 1998, pp. 326-31

“Aqueles que se enamoram da prática sem a ciência, são como o navegador que entra no navio sem timão ou bússola, que jamais têm certeza de onde se vai. Sempre a prática deve ser edificada sobre a boa teoria.”.

(Leonardo Da Vinci)

INTRODUÇÃO

Após um período em que a contabilidade foi considerada simplesmente como uma técnica ou como uma arte, esta passou a considerar-se, no início deste século, como uma ciência.

Neste capítulo vamos, primeiramente, procurar definir os pressupostos gerais inerentes a qualquer ciência, numa dupla perspectiva (a tradicional ou clássica e a contemporânea).

De seguida, abordaremos a contabilidade como ciência (“do equilíbrio patrimonial”), autonomizando-a de outras ciências (v.g., direito, economia, matemática) e apelando à necessidade da existência de uma Teoria Geral da Contabilidade.

Depois efectuaremos uma ligeira referência às doutrinas e teorias contabilísticas (clássicas e contemporâneas).

Por último, faremos um breve ponto de situação da Ciência Contabilística em Portugal, destacando a denominada “Escola do Porto” e os trabalhos de nível académico desenvolvidos nas universidades portuguesas.

1. A CIÊNCIA

1.1 A CIÊNCIA E A TEORIA

Para Herrmann (1958: 3) a ciência é sinónimo de conhecimento, que é verdadeiro quando os factos são iluminados pelo conhecimento das relações de mútua dependência. O saber científico distingue-se do saber vulgar pela segurança das suas conclusões. O mesmo autor caracteriza a ciência de certa, geral e metódica.

Para Carqueja (1997: 149), de acordo com um dicionário escolar, o termo “Ciência” anda ligado às ideias de:

- Conhecimento exacto e racional de coisa determinada;
- Sistema de conhecimento com um objecto determinado e método próprio;
- Conjunto de disciplinas visando um mesmo ramo do conhecimento.

Seguindo uma fonte alternativa¹, o termo “Ciência” traduz também as seguintes ideias:

- Conjunto de conhecimentos que se possuem sobre variados objectos e baseados em princípios tidos como certos;
- Conjunto de conhecimentos coordenados e relativos a um objecto determinado ou aos fenómenos de ordem ou classe.

Hicks² define a ciência como um corpo de proposições que possuem três caracteres distintos:

¹ “Grande Dicionário da Língua Portuguesa”, Ed. Círculo de Leitores, 1996.

1. Serem acerca de coisas reais, acerca de coisas que observamos, acerca de fenómenos;
2. Serem proposições gerais, sobre classes de fenómenos, sobre relações entre as propriedades de classes de fenómenos;
3. Serem proposições sobre que se torne possível basear prognósticos, prognósticos que mereçam algumas credibilidade.

Hicks (1956: 11), esclarece sobre o conteúdo das ciências:

“A divisão da Ciência em ciências – física, química, biologia, fisiologia, etc. – é, em grande parte, uma questão de conveniência; agrupamos numa ciência aqueles estudos especiais que convém realizar em conjunto e pelas mesmas pessoas. Isto significa, por um lado, que não podemos definir as fronteiras de uma ciência particular enquanto não a tivermos desenvolvido e, por outro, que não devemos esperar que essas fronteiras sejam imutáveis. Mesmo entre os dois ramos mais desenvolvidos das ciências naturais, a física e a química, a linha divisória é nitidamente fluída. A química ocupa-se dos aspectos do mundo que são convenientemente estudados pelos químicos; a Economia refere-se àqueles outros aspectos que são convenientemente estudados pelos economistas.”

O termo “Teoria”, ainda de acordo com Carqueja e com base na mesma fonte bibliográfica, está aliado à ideia de explicação breve mas muito abrangente e aparece com os significados de:

- Princípios básicos e elementares de uma arte ou ciência;
- Sistema ou doutrina que trata dos princípios básicos e elementares de uma arte ou ciência;
- Conhecimento especulativo;

- Opiniões sistematizadas;
- Conjuntura, hipótese, explicação possível.

1.2 CONCEPÇÃO TRADICIONAL DA CIÊNCIA

Na antiguidade considerava-se que a ciência era todo o Saber independentemente da sua origem, podendo distinguir-se as Ciências reveladas (Teologia), especulativas (Filosofia), normativas (Ética, Política) e positivas (Física, Astronomia). Com o Renascimento a ciência passou por uma nova fase – a experimental, i.e., o conhecimento racional baseado na experiência, nesta incorporando-se a observação e a experimentação (Rocha, 1991: 14)³.

Para Rocha (1991: 151) esta última aceção (a experimental) de ciência é sustentada pelo Positivismo e pelo Cientismo que assenta nos três pontos seguintes.

- A Ciência é um conhecimento estritamente experimental, i.e., totalmente baseado na observação e na experimentação;
- As proposições científicas têm carácter absoluto porque exprimem a captação da mais íntima essência da realidade;
- Caminhando de proposições mais restritas para proposições mais gerais, a Ciência tende a atingir uma visão perfeitamente unificada e universal da realidade, substituindo-se, assim, por completo, à Filosofia.

² Em estudo sob o título “É a Economia uma Ciência”, p. 424.

³ Citando: SEDAS NUNES, A., in “Lições de Introdução às Ciências Sociais”, p. 192.

1.3 CONCEPÇÃO CONTEMPORÂNEA DA CIÊNCIA

Ainda de acordo com Rocha (1991: 16-23), as três condições atrás referidas sobre a visão tradicional das ciências foram contestadas e deram lugar a uma outra concepção (contemporânea) da ciência, assente essencialmente nos seguintes pressupostos:

- A Ciência não é um conhecimento estritamente experimental;
- Muitas das leis só são válidas mediante determinadas condições e circunstâncias, ideias que nem sempre são exequíveis;
- Validade ou verdade são noções susceptíveis de ser controvertidas;
- A Ciência já não chama a si a verdade absoluta, definitiva e infalível;
- Duas verdades e duas falsidades podem-se contrapor;
- A Ciência nunca será um livro fechado.

O método científico (ou investigação científica)⁴ pressupõe três fases (Rocha, 1997):

- Um inventário dos factos ou fenómenos sobre que recai;
- Uma simplificação selectora que torne desnecessárias as particularidades da generalidade de uma teoria;

⁴ ESTEVEZ, J. Lois (“La Investigación Científica y su Propedeutica en el Derecho” Col. Cursos de Doctorado n.º 1, Facultad de Derecho, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1970), citado por Rocha (1993: 11), refere que “investigar” pressupõe duas operações: dar com os vestígios e ser capaz de explicá-los.

- Uma corroboração constante das hipóteses, tanto na sua consistência como na sua capacidade de prever e economicidade.

O método científico é o “caminho que conduz à ciência”⁵.

2. A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA

2.1 A IMPORTÂNCIA DA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

Frederico Melis, na sua obra “Storia della Ragioneria”⁶ (Monteiro, 1962: 80-1), divide a história da contabilidade em quatro períodos (Monteiro, 1953: 44):

- 1.º - A Contabilidade no mundo antigo;
- 2.º - A Contabilidade nas origens do capitalismo e aparecimento da partida dobrada;
- 3.º - Período da literatura contábil;
- 4.º A Contabilidade científica.

O mundo da Contabilidade é o mundo do Homem, pois é neste que, no dizer de Frederico Melis, todas as ciências têm origem comum. Com efeito, se a ciência é, em suma, o conhecimento ordenado das coisas não, se pode concebê-la sem a existência do ente conhecedor (Monteiro, 1979: 7).

⁵ Cf. referência da nota de rodapé anterior.

⁶ Citando Egidio Giannessi: “Ragioneria, para os italianos é um conceito mais do que o da «Contabilidade» já que a definem como sendo a ciência que converte e reconverte em números os factos económicos das empresas e os interpreta.”.

Lopes Amorim (1929: 19-25) divide a História da Contabilidade em três períodos correspondentes a três grandes metamorfoses, a saber:

- 1.º - Período empírico;
- 2.º - Período metafísico;
- 3.º - Período científico.

Rocha (1993: 15) sublinha as etapas da evolução histórica da contabilidade preconizadas por Rivero Romero:⁷

- 1.ª Período Empírico;
- 2.ª Contributo Contabilístico de Pacioli;
- 3.ª O Pensamento Contabilístico;
- 4.ª Tendências Personalistas;
- 5.ª Tendências Materialistas;
- 6.ª O Pensamento Contabilístico à volta da “Empresa”;
- 7.ª Evolução do Pensamento Contabilístico versus Objectivos Valorimétricos;
- 8.ª Teoria Patrimonialista;
- 9.ª Teoria da Contabilidade Pura.

Alvarez, citado por Cravo (1990: 7)⁸, definiu os seguintes marcos da evolução histórica da contabilidade (ver quadro seguinte) assentes em três grandes paradigmas:

- o paradigma legalista;
- o paradigma económico;
- o paradigma utilitarista.

⁷ Cf. referência bibliográfica: RIVERO, J. Romero: “Teoria de la Contabilidad”, Facultad de Ciencias Políticas, Económicas e Comerciales, Madrid, 1969.

⁸ Cf. citação bibliográfica: ALVAREZ López, J.: “Contabilidad General. Editorial Donostiarra, San Sebastian”.

Período	Autor	Teoria	Objecto/ Paradigma
Técnico-Administrativo	Francesco Marchi	Obra "Il cinquecentisti" Ruptura com o período metódico.	Período Pré Científico
	Villa	O estudo económico da gestão e da organização da "hacienda" fazem parte da contabilidade.	
	Tonzi	A interpretação da fenomenologia empresarial é o antecedente necessário para o estudo da Contabilidade.	
	Cerboni	Teoria da personificação das contas e das responsabilidades jurídicas.	
	Rossi	Teoria dos entes económico-administrativos (a transformação de direitos morais, ou expectativas de direitos, em direitos jurídicos).	
Científico-Económico	Fabio Besta	Escola Controlista ou materialista. A contabilidade é a ciência do controlo económico, no seu tríplice aspecto: antecedente, concomitante e consequente. Estuda o património através das contas representativas dos seus elementos. O património deve ser o campo directo de actuação contabilística. Criador da teoria patrimonialista.	Legalista
	Gino Zappa	O aspecto essencial da contabilidade é o estudo do rédito, finalidade básica de toda a empresa.	Económico
	Vincenzo Masi	O objecto da Contabilidade é o estudo do património à disposição das empresas e, o seu fim, o governo económico do património, i.e., oportuno e conveniente.	
	E. Schmalenbach	Balanço Dinâmico (nova concepção na determinação do rendimento empresarial, em conjuntura inflacionista) Primeiro Plano de Contas	
	American Rechearch Bulletin	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites	Utilitarista
	R. Mattessich	Método axiomático	

	G. B. Staubus	A theory of accounting to investors	
--	---------------	-------------------------------------	--

Hernández Esteve (1997: 59-60), grande investigador da história e da ciência contabilística em Espanha, destaca as novas posições da História da Contabilidade que a têm levado a ganhar uma nova filosofia e está a consolidar a sua posição científica no conjunto das ciências humanas sociais⁹:

2.2 CONTABILIDADE: CIÊNCIA, TÉCNICA OU ARTE ?

A Contabilidade surgiu como necessidade imperiosa de se criar um conjunto de processos práticos destinados a suprir a memória dos mercadores a partir do momento em que ela se mostrou incapaz de fixar e de reproduzir com absoluta fidelidade, em qualquer momento, as quantidades e valores das mercadorias por eles vendidas a crédito (Lopes Amorim, 1968: 9).

Com o desenvolvimento das trocas comerciais e consequente aparecimento da moeda como instrumento que veio facilitá-las, a Contabilidade passou a assumir um papel cada vez mais importante.

Por outro lado, o aparecimento dos sistemas de numeração escrita incutiu à Contabilidade uma importância extrema.

Como referimos no capítulo introdutório, a Contabilidade nem sempre foi considerada detentora de carácter científico. De facto, inicialmente foi vista como uma arte ou como uma técnica.

A este propósito Monteiro (1973: 121) referiu:

⁹ Sublinha, nomeadamente, a existência de três ramos principais do paradigma crítico da história da contabilidade (investigação experimental, contabilidade organizativa e radicalismo crítico) que têm levado, nos últimos quinze a vinte anos, a um desenvolvimento da ciência contabilística.

“ Conforme as ópticas, a contabilidade é reduzida a uma técnica ou arte – a técnica contabilística e a arte de escrituração -, ou elevada à categoria de ciência (ciência das contas, do equilíbrio patrimonial, regioneria, etc.)”.

Para Herrmann (1958: 1) em todos os ramos do saber humano distinguem-se dois aspectos:

1.º Pelo raciocínio procura-se penetrar a razão das coisas e investigar a natureza dos factos;

2.º Pela prática estudam-se os meios para tornar úteis à humanidade os resultados das observações.

O primeiro corresponde à ciência e o segundo à arte.

O mesmo autor, citando Charles Coquelin, escreve:

“A arte consiste em uma série de preceitos ou de regras a seguir; e a ciência no conhecimento de certos fenómenos ou de certas relações observadas ou relevadas. A arte aconselha, prescreve, dirige; a ciência observa, expõe, explica....”.

A Contabilidade também deve ser estudada, primeiro como sistema de conhecimentos a respeito dos factos que lhe constituem o fundamento, e, depois, como conjunto de preceitos que permitem adaptá-los às conveniências humanas (Herrmann, 1958:3).

Sobre as relações entre a teoria e a técnica já Sarmiento (1959: 418) se referia nos seguintes termos:

“A análise e prospecção de estruturas (patrimoniais) e fenómenos (gestivo-patrimoniais) através da sua expressão e medida julga-se ser escopo ou objectivo geral dos estudos contabilísticos. Em traça geral, essa análise e prospecção, por um lado, e esse expressão e medida, por outro, podem repartir-se do seguinte modo:

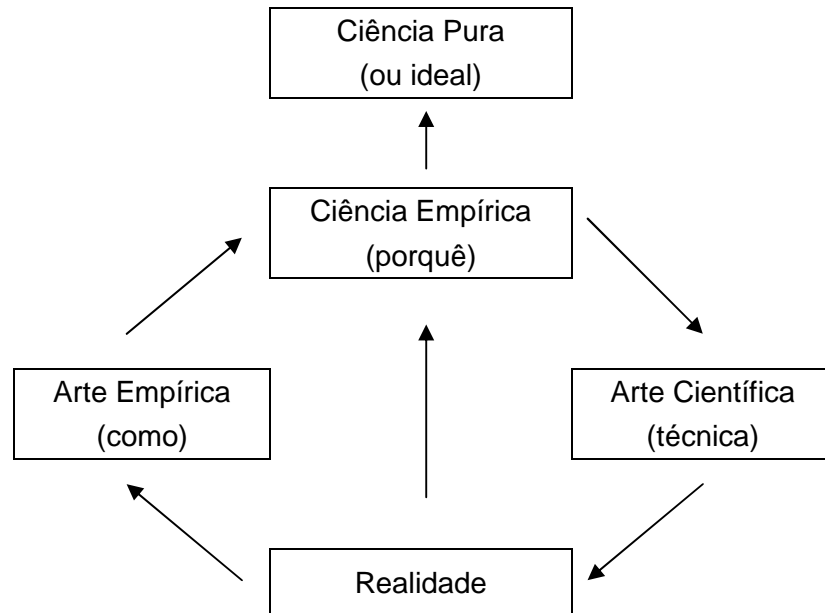
Primeiro, a teoria formula as questões a resolver: Debruçada sobre o próprio objecto da contabilidade, conservando os factos gestivo-patrimoniais que nele se plasmam, diz que análises fazer, que medidas utilizar, que planos delinear, com vista a uma interpretação e explicação das estruturas e fenómenos referidos.

Depois, a técnica apoiada nos principais informadores ditados pela teoria, cuida de estabelecer as bases indispensáveis à expressão ou relevação dos factos, à medida dos seus efeitos, à apresentação dos resultados a que conduzem. Para isso vem utilizando formas seculares, muito típicas ou próprias – as construções metodológicas ou os “modelos” já atrás referidos.

Por último, eis de novo a teoria a fazer análises e a discutir medidas e planos, mas a utilizar na discussão dos seus problemas precisamente esse instrumental metodológico da técnica contabilística.” (Sublinhado do autor).

O mesmo autor, citado por Carqueja (1969: 49-50), estabelece em esquema¹⁰ a seguinte interpretação do conhecimento científico:

¹⁰ Sarmiento interpreta o esquema da seguinte forma: “O homem frente à realidade de todos os dias, vai procurando encontrar regras práticas de acção. Observa, para isso, os factos e vê quais as atitudes que perante elas deve tomar. Quando chega à elaboração de um conjunto de regras de acção que já foi fruto da sua observação quotidiana, nós dizemos que já há ARTE, mas é uma ARTE EMPÍRICA na medida em que resultou de uma observação directa da realidade próxima dos factos. Vai então depois fazer, tocar, essa observação dos factos, apenas aquilo que possa constituir neles atributo comum, aquilo que possa constituir neles uma permanência. Para tanto ele tem de expurgar dos factos um determinado número de propriedades ou caracteres. Expurgada essa ganga a golpes de abstracção, eleitos os caracteres ou atributos comuns necessariamente gerais, a golpes de generalização, ele está a procurar liames ou conexões entre esses diferentes factos e é desde já útil apresentar um conhecimento da realidade, mas simplificado, trabalhando de tal modo que lhe possa permitir explicar tais factos. Nesse caso chega-se ao conhecimento científico ou à ciência em que o «porquê», o aspecto expli-



Lopes de Amorim (1968: 208-10) apresentou vinte definições de Contabilidade de diversos autores que evidenciam a Contabilidade

cativo é que tem especial relevo ao contrário do que sucedia além em que a preocupação era do como.

Para ali! Não. Agora a partir desse conhecimento apoiado na realidade ele pode, a golpes de raciocínio, conseguir muitos outros conhecimentos, e já sem relação próxima com a realidade. Estamos nesse caso como num campo puramente ideal. Mas se nos quisermos manter presos à preocupação de dispor de ferramentas mais válidas para intervir na realidade, isto é, para elaborar regras de acção mais evoluídas, mais válidas, então, abandonando o tal campo da ciência ideal, caímos novamente no campo de uma ARTE CIENTÍFICA ou TÉCNICA que se ocupa da elaboração das regras explicativas de como actuar ou como fazer, mas agora regras científicadas, baseadas no conhecimento do porquê do próprio fenómeno. Essa técnica vai permitir-nos uma acção sobre a realidade quotidiana.

Aqui temos a ideia do modelo de elaboração do conhecimento científico pondo, de certo modo, em estreita ligação a realidade, que é sempre manancial donde há actividade de conhecimento científico e a ciência em que esse conhecimento já foi eventualmente trabalhado.”.

de considerada naquele tríptico aspecto (ciência, arte e técnica), das quais destacamos as de alguns célebres:

- É a ciência ou arte de estabelecer contas (Boccardo, 1863);
- É a ciências das contas (H. Deschamps, 1877);
- É a arte de registar, com método e segundo determinados princípios, toda a espécie de operações (Degranges, 1903);
- É a ciência das contas e dos valores, que tem por fim a criação de processos ou de sistemas de classificação de contas, que permitem o registo, numeração e avaliação das operações e de valores em movimento, para deles tirar informações e fixar a posição das operações, dos valores e a situação do objecto dessa contabilidade (René Delaporte, 1936);
- É a ciência do cálculo aplicado à vida comercial ou simplesmente a ciência das contas (R. Dória, 1903).

A procura de uma definição abrangente e coerente da Contabilidade não tem favorecido a investigação científica.

Ainda hoje se geram opiniões diferentes na conceptualização da Contabilidade.

Carqueja (1995: 136), comentando uma definição de Contabilidade, referia:

“Não fiquei surpreendido quando ao folhear o último número distribuído (Setembro de 1992) da «Revue Belge de la Comptabilité», deparei com o texto, em abertura de assunto, sob o título «Mecanique comptable», que equivale em português a:

«A definição de contabilidade

Técnica auxiliar das disciplinas de Direito e Economia, a contabilidade é uma técnica de registo e classificação dos fenómenos que constituem o seu campo de observação.

As questões de ontem são ainda de hoje, mas estou certo que Lopes Amorim não concordaria nem com a opinião nem com o realce que a ideia tem como primeiro parágrafo do primeiro artigo publicado na citada revista».”.

2.3 A IMPORTÂNCIA DAS PARTIDAS DOBRADAS NA CIÊNCIA CONTABILÍSTICA

O surgimento das partidas dobradas ou método digráfico constituiu, sem dúvida, um dos marcos históricos da ciência contabilística.

A história da Contabilidade digráfica anda, desde sempre, estreitamente associada à história das empresas comerciais, motivo por que as partidas dobradas só se generalizaram a partir dos começos do século passado, quando o capitalismo, até então repouso, iniciou a sua marcha avassaladora e triunfante (Gonçalves da Silva, 1948: 7).

As partidas dobradas não surgiram, de repente, acabadas e perfeitas dum cérebro iluminado por um clarão de génio. São antes o término duma longa evolução, a última fase da lenta transformação por que passaram as partidas simples nos séculos XIII e XIV (Gonçalves da Silva, 1948: 8).

Estas resultam do gradual aumento do número de contas utilizadas pelos comerciantes medievos. E existem desde que a lista das contas, constituída de início só por contas “de pessoas”, e, mais tarde, por contas de pessoas e contas de coisas, se completa com as contas de Capital e Resultados (Gonçalves da Silva, 1948: 8).

Monteiro (1975: 7) referiu-se ao método das partidas dobradas nos seguintes termos:

“... o sistema de registo que, através de muitas vicissitudes, se tem mantido até aos nossos dias com a perplexidade de quem, comparando a sua perenidade com a grande evolução das teorias, das doutrinas e das técnicas e meios usados na contabilidade, não consegue explicar porque tem o mesmo resistido a tantas inovações que lhe tem querido introduzir e até às tentativas de o substituir por outros métodos: de partidas triplas, quádruplas e quejandos.”.

É de salientar que a maior parte dos historiadores não põe em dúvida que as partidas dobradas nasceram em Itália. Porém, há quem admita a possibilidade de tal sistema ser de origem árabe ou judaica.

A invenção das partidas dobradas coincide, pois, com a criação do capital como expressão numérica do valor do património, como noção meramente quantitativa, como importância abstracta ou simples medida pecuniária independente das coisas que em qualquer momento a objectivam (Gonçalves da Silva, 1948: 9).

A Luca Pacioli¹¹ atribui-se, não raras vezes e erradamente, a invenção das partidas dobradas. Na verdade, o método das partidas dobradas era conhecido e aplicado não só em Veneza mas também noutras cidades de Itália, como se demonstra por muitos manuscritos dos séculos XIV e XV. Ao que parece, na segunda metade do século XV, já em Veneza circulavam apontamentos manuscritos de Contabilidade por partidas dobradas.

¹¹ É também conhecido por Padre Lucas de Burgosnacti Sepulchri, Luca Paciollo, ou Luca Paciuolo, ou Luca di Borgo e escreveu (1494) duas grandes obras: “Summa de Arithmética Geometria Proportioni et Proportionalita”, na qual inclui o “Tractatus de Computis et Scripturis” e “La Divina Proportione”.

Há, porém, razões para supor que a obra de Pacioli não passa de uma cópia parafraseada dum manuscrito que se perdeu, intitulado “Brieve Instructione” da autoria de Troilo de Cancellariis (Gonçalves da Silva, 1948: 21).

Para Gonçalves da Silva (1948: 21), independentemente de Pacioli ter tido a intenção ou não de passar por dono do que lhe não pertencia, ninguém lhe pode roubar a glória de, antes de qualquer outro, ter conseguido imprimir e publicar um livro de Contabilidade¹².

Não se pode precisar no tempo o dia em que foi inventada a partida dobrada e nem mesmo quem foi o seu genial criador. Este, embora não lhe conheçamos o nome e a vida, foi tão extraordinário quanto Pasteur, Lavoisier, Newton, Galileu, Santos Dumont, Marconi, Einstein e outros tantos luminares das ciências (Lopes de Sá, 1953: 462).

Como verificamos, Lopes de Sá equipara o percursor das partidas dobradas a autores consagrados mundialmente pela investigação científica noutros ramos do saber.

Lopes Amorim (1968: 60) sublinhou a este propósito:

“Não tem faltado mesmo quem haja afirmado que a Contabilidade por partidas dobradas chegou a ser praticada entre os romanos, mas até hoje nenhuma prova se descobriu que possam justificar a veracidade de semelhante afirmação.”

¹² Note-se, por exemplo, que os primeiros compêndios de contabilidade impressos em Espanha e Portugal foram, respectivamente, o de Artich Rocha (1565), que é uma simples tradução de um mau trabalho do alemão Mehler, e o de João Baptista (1758), que também não passa de medíocre adaptação duma obra de Delaporte (Gonçalves da Silva, 1948: 22).

Efectivamente, desde que Lopes Amorim escreveu esta frase até aos nossos dias, este mistério ainda não foi descoberto, nem se vislumbra a luz ao fundo do túnel.

O sistema digráfico, em que a causa e o efeito são simultaneamente pontos em evidência num mesmo lançamento, marca o início da Contabilidade balanceante ou Contabilidade moderna e foi, pela primeira vez, exposto em letra de forma pelo frade italiano “Luca Paciolo” no seu “Tractatus XI particularis de computis et scripturis” integrado na sua obra “Summa de Arithmética, Geometria Proportioni et Proportionilitá”, publicada em Veneza, em 1494 (Lopes Amorim, 1968: 73)¹³.

Lopes Amorim (1968: 94), interroga-se:

“Posto isto, poder-se-á perguntar: como é que Fr. Luca Paciolo adquiriu os seus conhecimentos especializados acerca da Contabilidade numa época em que não existia qualquer obra impressa sobre esta disciplina?”

Como salienta o mestre, Giovanni Rossi e Fábio Bésta foram dois dos grandes estudiosos do assunto.

Fábio Bésta escreveu:

“Não se conhecem registros de escritura dupla mais antigos que os de 1340... e surgiram no estado de Genova.”

Contudo, para Frederico Melis, de acordo com o veredicto de Lopes de Sá, a origem da partida dobrada está compreendida entre 1250-1280, tendo como berço Toscana.

¹³ Lopes Amorim contrapõe a Contabilidade Moderna (que também apelida de Contabilidade balanceante, Contabilidade digráfica, Contabilidade sistemática e Contabilidade racional) baseado no livro “mestre”, i.e., o Razão, à Contabilidade empírica (a que também designa de arcaica ou unigráfica) sustentada no Memorial, i.e., o Diário.

Ainda para Lopes de Sá (1953: 465) não restam dúvidas que a partida dobrada foi uma consequência do capitalismo. Para este mestre “*A História da Contabilidade, caminha com a História do Capital, com a evolução da indústria, de comércio, da sociedade....*”.

A partida dobrada forma-se na consciência logismológica quando se manifesta o conceito de valor patrimonial e da sua determinação monetária¹⁴.

Para Fábio Bésta o primeiro expositor do método das partidas dobradas foi um dos professores de escolas que ensinavam esse método – Troilo de Cancellaris. Bésta argumentou que não foi Luca Pacioli o primeiro expositor do método e duvida até que tenha sido Pacioli o verdadeiro autor da parte do seu livro que se refere à partida dobrada, acreditando que o “Tractatus” seja uma refusão do livro de Troilo (Lopes de Sá, 1953: 467).

Gonçalves da Silva (1962: 111-139) apresenta diversas teorias nas partidas dobradas:

- Teoria personalista;
- Teoria das contas elementares e contas derivadas;
- Teoria das três séries;
- Teoria de E. Walb;
- Teoria de Burri.

Garcia (1996: 40) enfatiza também o papel das partidas dobradas na ciência contabilística e, sob o título “A partida dobrada como

¹⁴ Lopes de Sá (1953: 466), citando Vincenzo Masi – “La Regioneria come scienza del patrimonio”, p. 108.

obra mestra de «Bricolage» do pensamento precientífico”, escreve:

*“Em minha opinião, a partida dobrada é, com efeito, uma fantástica obra de construtivismo sistemático precientífico em que materiais heteróclitos se combinam numa extraordinária coerência interna articulados por uma espécie de interacção forte (ao modo de como prótons e neutrões se combinam dentro do núcleo atómico) que lhe dão esse selo característico de obra acabada compacta e indestrutível... A partida dobrada resistiu quase intacta desde a sua invenção que fez afirmar a um talento matemático da talha de Arthur Cayley que a partida dobrada era uma ciência perfeita e ainda creio que arrancou frases de admiração ao génio de Goethe.”*¹⁵

2.4 RELAÇÕES DA CONTABILIDADE COM OUTRAS CIÊNCIAS

2.4.1 A autonomia científica da Contabilidade

As ciências não têm existência isolada, daí que se possa falar da autonomia relativa das ciências e, nomeadamente, da Contabilidade.

Há autores que afirmam que a Contabilidade não tem um fim especial, que lhe dê individualidade própria, absolutamente inconfundível, e que, como tal, não poderá constituir um ramo de conhecimento inteiramente independente. É apenas um meio de se atingir um fim (Lopes Amorim, 1986: 19).

¹⁵ O autor define materiais heteróclitos:

- Uma aritmética elementar definida no corpo dos números racionais;
- Uma relação jurídica elementar: a relação débito-crédito;
- Uma economia dos negócios rudimentar, entendida como teoria económica;
- Uma técnica primária de registos mercantis como sistema de informação.

A autonomia científica da Contabilidade só foi conseguida no início deste século.

Uma vez que a Contabilidade é considerada uma ciência multidisciplinar, com ligação à economia, à gestão, ao direito, à matemática, à estatística, às finanças, à administração, etc., foi muito difícil o “corte umbilical” a essas ciências e, ainda hoje, há quem conteste essa independência.

Herrmann (1958: 10) referiu que:

“A Contabilidade, como ciência autónoma, tem por objecto o estudo do património aziendal sob o ponto de vista estático e dinâmico. Serve-se da escrituração como instrumento para demonstrar as variações patrimoniais. A Contabilidade não se confunde nem com a organização nem com a gestão.”

2.4.2 Ligações com a Matemática

A matemática constitui, sem dúvida, uma das disciplinas em que a Contabilidade se serviu e ainda se serve para fundamentar o seu carácter científico.

A este propósito Mourão (1948: 28-9) citou:

“Sendo a Contabilidade uma ciência que, pelo seu objecto, pelos seus métodos e pelos seus fins, de sentido estritamente económico e de larga acção social, visa fins sociais, a sua face matemática só se compreende como instrumento, como meio.”

Herrmann (1958: 5), referindo-se ao enquadramento da Contabilidade nas ciências políticas e sociais, interroga-se:

“Cumpre indagar em que grupo se enquadra a Contabilidade. Pertence às ciências matemáticas? Não. Os axiomas matemáticos em que se baseia o método das partidas do-

bradas, usado como instrumento de registo e observação contábil, não devem ser confundidos com a própria contabilidade. As ciências matemáticas têm por objectivo as «quantidades» consideradas abstractamente e independente das coisas. Na Contabilidade, as quantidades são simples medidas dos factos a que se referem. Entre a Contabilidade e a Matemática existem apenas estreitas relações, dado o emprêgo que se faz dos símbolos e métodos da segunda nas demonstrações contábeis.”

Efectivamente a matemática esteve sempre muito relacionada com a contabilidade.

Segundo a descrição de Lopes de Sá (1953: 467), os primeiros três expositores sobre a partida dobrada foram matemáticos: Luca Pacioli, Gian Francisco Aritmético e Giovanni António Tagliente, o que, na sua opinião, justifica as insuficiências e anomalias das suas descrições.¹⁶

Léautey e Guilbaut, os mais notáveis logismológicos franceses do século passado, já consideravam a Contabilidade como um “ramo das matemáticas” (Dória, 1975: 323).

Um dos cientistas que mais utilizou a matemática com aplicação à Contabilidade foi, sem dúvida, J. Dumarchey, nas obras “Théorie Positive de la Comptabilité” e “La Comptabilité Moderne”, tendo sido até muito criticada por esse facto.

Lopes de Amorim, no prefácio à segunda obra de Dumarchey, na tradução portuguesa de Guilherme Rosa, põe em destaque precisamente essa ligação e refere:

“E isto porque a Contabilidade não é uma ciência matemática, como não é também uma ciência jurídica, estatística

¹⁶ Segundo Lopes de Sá só em 1540 as partidas dobradas foram expostas por um profissional e professor de Contabilidade, de seu nome Domenico Manzoni.

ou financeira, mas sim uma ciência «sui generis», uma ciência com fisionomia e individualidade próprias, embora tenha bastantes relações de afinidade com a matemática, com o direito, com a estatística e com as finanças.”.

Dória (1975: 298) sublinhou:

“Tal como o ilustre Dumarchey , quatro séculos mais tarde, Luca Pacioli foi um matemático nato, facto que não deve considerar-se mera coincidência, mas exactamente o corolário da ciência contabilística que, apesar de relevar das Ciências Económicas, não pode abstrair duma estrutura matemática sob pena de deixar de ser o que é...”.

Gonçalves da Silva (1959: 79) apresenta mesmo uma “Escola Matemática ou Estatística” e demonstra a ligação dessas disciplinas com a Contabilidade.

Curiosa é, também, a definição de Contabilidade apresentada por D’ Auria (1969: 8) no VI Congresso Internacional de Contabilidade:

“Contabilidade é uma ciência matemático-social, cujo campo de aplicação é o património; tem como meios os dados quantitativos e qualitativos de gestão; os seus instrumentos são o cálculo e os registros; as suas funções são de observação, análise, coordenação, síntese e exposição; os seus fins são: controlar, informar e orientar a administração patrimonial.”.

Actualmente, a matemática tem assumido um papel de relevo no desenvolvimento das chamadas “Novas Teorias da Contabilidade”, mormente a teoria dos grafos, a teoria matricial (integral) e a teoria multidimensional, a que nos referiremos nos capítulos seguintes.

Uma outra aplicação da matemática à contabilidade que recentemente vimos concretizada é a denominada “Teoria dos Números Vagos”.¹⁷

2.4.3 Ligações com o Direito

As ligações da contabilidade com o direito assentam no já referido paradigma legalista do qual Ceborni foi, indubitavelmente, o principal mestre, através da denominada escola personalista ou jurídica.

As leis intervêm nas relações económicas que se revestem de actos lícitos e ilícitos. Nessa distinção, o Direito entra em contacto com a Economia e a Contabilidade. Ao Direito cabe efectuar essa diferenciação e a Contabilidade é o instrumento de prova legal. Os métodos usados pela Contabilidade para registar os factos contabilísticos sofrem as limitações impostas pelas leis (Herrmann, 1958: 15).

Nem todas as relações de Direito correspondem a factos contabilísticos e nem todos os factos contabilísticos criam relações jurídicas novas. Por isso, a Contabilidade, como ciência, não pode repousar sobre os conceitos de factos, negócios e relações jurídicas (Herrmann, 1958: 16).

Para o mesmo autor (1958: 16), as relações da Contabilidade com o Direito são, portanto, de natureza essencialmente formal e abrangem quase todos os ramos do Direito (v.g., Comercial; Industrial, Público, Administrativo, Constitucional, Fiscal).

¹⁷ Ou “Teoria dos Subconjuntos Vagos”, referida por Rodrigues (1997) que, citando Lofti Zadeh (1965), a define como a parte da Matemática que é perfeitamente adaptada ao tratamento dos problemas empresariais subjectivos e incertos, permitindo tratá-los tal e qual eles se apresentam na vida real, sem ser necessário torná-los precisos e certos. Segundo esse autor, esta teoria constitui um passo entre a precisão das Matemáticas Clássicas e a subtil imprecisão do real.

Na época em que vivemos, fala-se muito da necessidade da existência de um direito específico da Contabilidade, o denominado Direito Contabilístico. De facto, com o desenvolvimento das normas fiscais e sua aplicação à Contabilidade, assiste-se a uma influência significativa do Direito Fiscal na Contabilidade o que lhe retira identidade.

Deste modo, há quem apregoe efectivamente a necessidade da existência do Direito Contabilístico para eliminar a influência do Direito Fiscal na Contabilidade.

2.4.4 *Ligações com a Economia*

A ciência económica estuda os factos humanos relacionados com a riqueza no que concerne à produção, distribuição, circulação e consumo de utilidades.

A Contabilidade, estudando os fenómenos económicos da produção e do consumo em relação a cada indivíduo ou união de indivíduos, ocupa-se também do problema da formação do capital, consubstanciado no património das aziendas de todos os tipos, tanto mais estável quanto melhor correspondem à formula ideal estabelecida pelos economistas, sob a designação de “lei de proporções definidas dos factores de produção” (Herrmann, 1958: 17).

A Economia da Empresa, de facto, ganhou desenvolvimento na doutrina e no ensino, mas não absorvendo a Contabilidade que continua a manter a sua autonomia como disciplina, tal como sempre o defendeu Vincenzo Masi (Monteiro, 1973: 122).

As leis da economia aplicam-se à Contabilidade daí a relação entre as duas disciplinas.

Numa das definições de contabilidade que encontrámos, em que é evidente a ligação com a economia, foi a de Cañibano Calvo (1987):

“A contabilidade é uma ciência de natureza económica que tem por objecto produzir informação, para possibilitar o conhecimento passado, presente e futuro da realidade económica em termos quantitativos e qualitativos a todos os seus níveis organizativos, mediante a utilização de um método específico apoiado em bases suficientemente testadas, com o fim de facilitar a adopção das decisões financeiras externas e as de planificação e controlo internas.”.

Lopes Amorim (1962: 121-2), criticando o livro “Doutrinas Contabilísticas” de Gonçalves da Silva, salienta a ênfase que este autor deu à economia e escreveu:

“Com efeito, a pág. 259 das suas «Doutrinas Contabilísticas» ele diz-nos que a Contabilidade é a técnica da relevação patrimonial.

Por esta definição se vê – acrescenta ele – que a Contabilidade se ocupa não só propriamente dos factos patrimoniais (que são objecto da economia) mas da relevação dos mesmos.

...

Quer isto dizer que, para G. S., o contabilista não passa de um autómato que se limita a registar os factos dos quais não precisa de conhecer a origem, nem a natureza, nem as suas consequências, porque, para isso, lá está a Economia.

É portanto à Economia, e não à Contabilidade, que em sua opinião se terão de ir colher as noções de Inventário, Balanço, Activo, Passivo, Situação Líquida...”.

2.4.5 Ligações com outras Ciências

A Contabilidade tem também relações com outras ciências como, por exemplo, a Estatística, as Finanças, as Ciências Tecnológicas, a Psicologia, a Administração e a Biologia (Lopes Amorim, 1937: 200-14).

2.5 RAZÕES DA CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA

Lopes Amorim, no prefácio da obra de Dumarchey e citando Bacon, referiu que nenhum amontoado de matéria constitui por si mesmo uma ciência, pois o que esta precisa é de filosofia, ou seja, da análise do método científico e da coordenação dos objectivos e resultados científicos, sem o quais toda a ciência seria superficial.

O mestre sublinha, na apresentação dessa grande obra, que aquele autor deu à Contabilidade, pela primeira vez, em França, uma indumentária verdadeiramente científica.¹⁸

Lopes de Sá (1956: 34) apresenta as seguintes razões para que a Contabilidade seja considerada como ciência:

“1.º - O seu conhecimento caracteriza-se como científico porque apresenta as causas dos acontecimentos que estuda, enunciando verdades eternas e universais (leis) sobre estes, seguindo a um número prodigioso de raciocínios para tal fim.

2.º - Tem uma matéria certa que serve de objecto das suas indagações e que, segundo nos parece, é o fenómeno patrimonial.

3.º - Tem um fim certo que nos enuncia sob que ponto de vista o objecto é observado – ou seja – o comportamento do fenómeno patrimonial com relação ao objectivo que se propõe alcançar uma empresa ou uma entidade.

4.º - Tem uma forma racional de apresentar, sistematicamente, as suas indagações e possui método próprio em suas pesquisas.”.

Lopes Amorim foi, sem dúvida, o grande mestre de Contabilidade que incutiu um carácter científico à mesma. Este aspecto foi sublinhado por Dória (1975: 318) que considera o livro de Lopes Amorim “Lições de Contabilidade Geral” a primeira obra verdadeiramente científica da Contabilidade. Efectivamente, já nessa obra, Lopes Amorim procurou demonstrar a Contabilidade como ciência, com as suas leis e seus postulados.

Para Lopes Amorim (1929: 13), o ensino teórico só poderá ser qualificado pedagógico, quando for essencialmente científico, pois a Contabilidade cientificamente ensinada tem um valor altamente pedagógico, porque desenvolve não só o poder de raciocinar e de analisar os fenómenos patrimoniais, mas também a imaginação criadora necessária para a concepção de planos logísticos.

2.6 A CIÊNCIA DO EQUILÍBRIO PATRIMONIAL

Vincenzo Masi é considerado o precursor da teoria patrimonialista, em que a Contabilidade é a “ciência do património”.

Lopes Amorim (1937: 13) referiu que a Contabilidade pode ser entendida como ciência e como arte.

O mestre definiu a Contabilidade como a ciência do equilíbrio patrimonial que estuda as modificações ocorridas na composição qualitativa e quantitativa do património de qualquer empresa e as

¹⁸ Como é sublinhado por J. Amorim, antes de Dumarchey, em França, a Contabilidade era vista como a “Ciência das Contas” e teve como principal autor Eugène Léautey.

repercussões que elas exercem sobre a consistência e o valor deste, num dado instante e na sucessão dos instantes.

Por outro lado, Lopes Amorim define a Contabilidade como a arte de relevar as modificações ocorridas na composição qualitativa e quantitativa do património de qualquer empresa e de determinar periodicamente os aumentos ou diminuições que elas imprimem ao valor desse patrimónios.

Desta dupla perspectiva podemos extrair as seguintes ilações (diferenças):

- Como ciência a Contabilidade estuda as modificações patrimoniais enquanto que como arte releva-as;
- A ciência contabilística apura o valor do património num dado estante ou na sucessão de estantes.

Mais tarde, Lopes Amorim (1968: 36) apresentaria a Contabilidade como sendo a ciência do equilíbrio patrimonial que tem por objecto o conhecimento do património de qualquer empresa (ou entidade) no seu tríplice aspecto quantitativo, qualitativo e valorativo em qualquer e todo o momento da sua existência com a finalidade de estabelecer (ou permitir estabelecer) a análise da situação económica e financeira (social, até) para racional orientação da sua gestão (em sentido lato).

Dentro desta visão patrimonialista da Contabilidade, Rocha (1991: 36) define-a como sendo a ciência do equilíbrio patrimonial preocupando-se com todos os acontecimentos que a possam influenciar e por isso os identifica, selecciona, analisa e promove medidas, processos, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões.

Destas definições, destacamos as seguintes ideias:

- A ênfase no equilíbrio patrimonial como objecto científico da contabilidade;
- A preocupação pela identificação e mensuração dos factos patrimoniais que possam afectar esse equilíbrio;
- A importância da contabilidade na tomada de decisões.

2.7 A NECESSIDADE DE UMA TEORIA GERAL DA CONTABILIDADE

Tua Pereda (p. 595) questiona:

“A Contabilidade é uma ciência? Eu preferiria situar a discussão noutra terreno: utiliza a Contabilidade um instrumental científico adequado à sua natureza e similar à de outras disciplinas? Prefiro esta última pergunta porque o que me parece importante é que utilizemos o instrumental metodológico mais adequado à natureza da nossa disciplina...”

Actualmente discute-se a necessidade da existência de uma Teoria Geral da Contabilidade e não há certezas se esse objectivo já foi conseguido e em que medida (Rocha, 1993: 28-9).¹⁹

A vertente tradicional da investigação contabilística é a investigação “à priori”. Formulamos teorias e hipóteses, tratando de formalizar, i.e., explicar de maneira rigorosa o conhecimento contabilístico. Validamos estas teorias mediante a sua consequência interna e através da sua compacidade explicativa e preditiva. Esta lógica da investigação contabilística aplica-se por igual à construção de uma Teoria Geral da Contabilidade (Tua Pereda: 586).

¹⁹ Citando Miguel Angel Crespo Dominguez: Memória de Cátedra – 1990 – Universidad de Santiago de Compostela.

Tua Pereda (p. 587) defende que os investigadores da contabilidade devem procurar compartilhar um mínimo de elementos de epistemologia²⁰ contabilística que permitam explicar melhor, entre nós e para terceiros, que a contabilidade é uma disciplina científica.

O mesmo autor apela ao acordo dos investigadores em torno de uma Teoria Geral da Contabilidade e define-a como o conjunto de elementos e conceitos comuns que estão presentes em todos os sistemas contabilísticos que, deste modo, se convertem em aplicações – i.e., manifestações extraídas da mesma – da teoria geral.

Apesar de merecer algumas críticas, o que é óbvio, não podemos deixar de destacar a “Teoria Geral do Conhecimento Contábil” de Lopes de Sá, assente no estabelecimento de “relações lógicas” em torno do fenómeno da riqueza que culmina com uma fórmula traduzida da seguinte forma (1992: 264):

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

Tua Pereda (p. 596) acrescenta:

“Dispor de uma teoria geral e ter clara a distinção entre ela e as suas aplicações põe em nossas mãos uma espécie de mapa que nos ajuda a saber em que ponto da disciplina contabilística estamos trabalhando. Ela, insisto uma vez mais, facilita a compreensão mútua e o debate.

Ponhamos um exemplo: meu querido amigo e mestre Lopes de Sá tem elaborada uma muito valiosa concepção pa-

²⁰ O autor define a “epistemologia” como sendo o estudo da origem, estrutura, métodos e validade do conhecimento científico numa determinada disciplina.

trimonialista da Contabilidade. Eu, em troca, passo a vida falando dos elementos que devem estar presentes na Teoria Geral da Contabilidade e saber a melhor maneira de elaborar um sistema contabilístico a partir dessa teoria geral.”

3. AS DOCTRINAS E AS TEORIAS CONTABILÍSTICAS

3.1 PERSPECTIVA CLÁSSICA

Gonçalves da Silva (1959: 12) sublinhou o contributo das chamadas Doutrinas para o desenvolvimento da teoria e da ciência contabilística. Contudo, não deixou de apontar os seus aspectos negativos, destacando:

- A desarmonia das doutrinas;
- A insólita discordância das definições propostas;
- A aflitiva imprecisão da terminologia.

O mestre escreveu (1959: 13):

“A terminologia variava de livro para livro e, por isso mesmo, as palavras tinham perdido o rigor e a consistência, adquirindo pouco a pouco uma significação excessivamente elástica e um tanto ou quanto ondulante. Daí os equívocos em que assentavam muitas discussões práticas ou doutrinárias.

Isto sem embargo da delirante «cienciomania» de que muitos contabilistas pareciam enfermar e que os induzia a empregarem com abominável frequência o substantivo «ciência», o adjectivo «científico», o advérbio «cientificamente».”

Gonçalves da Silva (1959: 45-6) comentou as classificações das teorias dos italianos Giovanni Massa (patrimonialistas, materialistas, mistas e matemáticas) e Vincenzo Masi (contista, personalista, controlista, administrativista e patrimonialista) e estabeleceu as seguintes definições:

- *Contismo*: A contabilidade trata tão somente da estrutura e mecanismo das contas;
- *Personalismo*: A contabilidade tem por objecto o estudo e a relevação das relações jurídicas que, nas unidades económicas, se estabelecem entre o proprietário e os agentes e correspondentes;
- *Controlismo*: A contabilidade é a ciência do controlo económico;
- *Novicontismo*: O que principalmente distingue os novicontistas dos contistas clássicos é o facto de não aceitarem a chamada personificação das contas e de basearem as suas construções teóricas nas noções de património e valor;
- *Administrativismo (ou aziendalismo)*: A contabilidade ocupa-se da administração dos organismos económicos (“aziende”) de consumo e de produção;
- *Patrimonialismo*: A contabilidade é a ciência do património.

Entretanto o mestre vai mais longe e classifica as Escolas em (1959: 48):

- Contista;
- Jurídico-personalista
- Matemática ou Estatística;

- Administrativista;
- Controlista;
- Novicontista;
- Norte-Americana;
- Germânica;
- Patrimonialista;
- Italiana moderna.

Destas classificações resulta claramente a influência dos italianos, alemães e norte-americanos no desenvolvimento das Escolas Doutrinárias da Contabilidade.

Lopes Amorim (1968: 180) classifica as teorias da seguinte forma:

- Teoria Pseudo-Personalista;
- Teoria Personalista ou Jurídica;
- Teoria Materialista, Económica ou Patrimonialista;
- Teoria Jurídico-Económica ou Mista;
- Teoria Positivista;
- Teoria Dinamista;
- Teoria Reditualista.

Rocha (1993: 15), citando Montesinos²¹, distingue as seguintes correntes doutrinárias:

- Doutrinas Jurídico-personalistas;
- Doutrinas Contistas ou Neocontistas;
- O Ponto de Vista Económico;
- A Teoria Matemática e o Empenho Formalizador;
- A Introdução dos Aspectos Condutistas e a Concepção Comunicacional.

Das teorias clássicas da Contabilidade aquela que ainda hoje tem muitos adeptos é a do patrimonialismo em que o património é objecto científico da contabilidade.

Vincenzo Masi foi, como já referimos, o percussor do patrimonialismo e definiu a Contabilidade do seguinte modo:

“A Contabilidade é a ciência que estuda o património à disposição das empresas.”.

A Contabilidade usa o método indutivo, observando os factos que ocorrem no seio das empresas e que determinam variações contabilísticas. Emprega instrumentos, que lhe são próprios, para registrar, controlar e demonstrar as modificações que o património empresarial sofre em virtude dos factos contabilísticos (Herrmann, 1958: 42).

Lopes de Sá (1997) estabelece as seguintes escolas (doutrinas) e correntes científicas do pensamento contabilístico:²²

- Contismo²³;
- Materialismo substancial;
- Personalismo;
- Controlismo e neocontismo;
- Reditualismo;
- Aziendalismo;
- Patrimonialismo.

3.2 PERSPECTIVAS CONTEMPORÂNEAS

3.2.1 As denominadas “Novas Teorias da Contabilidade”

Desde alguns anos que assistimos a um desenvolvimento de teorias, denominadas de “Novas Teorias da Contabilidade”, que pretendem incutir à Contabilidade uma nova dinâmica.

No entanto, sem colocarmos em causa a cientificidade da Contabilidade, julgamos oportuno o equacionamento das seguintes questões:

- As partidas dobradas, passadas pelo menos cinco séculos, ainda se aplicam hoje nas nossas empresas, o que contraria, de certa forma, a referida concepção contempo-

²¹ Cf. referência bibliográfica: MONTESINOS, V. Jueve “Formação Histórica. Corrientes Doctrinales y Programas de Investyación de la Contabilidad in-Tecnica Contable”, 1978.

²² O mestre estabelece a diferença entre escolas científicas (os que criam bases doutrinárias e teorias, como mestres, passam a ter adeptos) e correntes científicas (quando vários mestres, com as suas próprias observações, partindo de uma teoria principal, formam suas teorias derivadas, em diversos locais).

²³ Lopes de Sá considera-a uma escola pré-científica e não genuinamente científica.

rânea da ciência que pressupõe uma dinâmica no conhecimento científico. Por outras palavras, como é possível que, ainda hoje, as partidas dobradas sejam o método mais utilizado pela Contabilidade para facultar informação para a tomada de decisões?

- Será que as designadas “Novas Teorias da Contabilidade” estão suficientemente desenvolvidas para incutir uma nova dinâmica à contabilidade, em prol daquele objectivo e “arquivar”, passe a expressão, o método das partidas dobradas? Por outras palavras, será que essas novas teorias excluem as partidas dobradas?

No desenvolvimento dessas teorias a matemática assume, sem dúvida, um papel de destaque à qual já fizemos referência.

Não admira, portanto, que desde o início deste século, e sobretudo na década de cinquenta, os investigadores da Ciência Contabilística tenham introduzido significativas “alterações” na sua metodologia, destacando-se, nos anos 20 e 30, Gomberg que utilizou formas matriciais para elaborar o seu modelo de Contabilidade Integral e Matessich que recorre às matrizes algébricas e procura uma fundamentação axiomática para a Contabilidade (Rocha, 1991: 79-80).

Na opinião de Rocha (1991: 83), a aplicação das matrizes à Contabilidade conduz à concepção de uma nova teoria da Contabilidade, denominada de “Contabilidade Matricial”.

Uma outra teoria derivada da matemática é a “Teoria dos Grafos”, desenvolvida pelo matemático alemão Koenig (1936) e que Ballesterro a aplicou à Contabilidade.

Por último, destacamos a “Teoria Multidimensional” de Yuji Ijiri que justifica a passagem da dupla entrada (ou “digrafia”) para a entrada múltipla (Rocha, 1991: 119).

Estas duas últimas teorias desenvolvê-las-emos nos capítulos seguintes.

O surgimento de novas teorias é precedido geralmente por um período de insegurança profissional profunda (Garcia, 1996: 36)²⁴.

Hoje os grandes construtores de teorias alternativas (v.g., Matessich, Ijiri, Chambers) parecem mais isolados que nunca e cada corporação de contabilistas aprova para decreto a sua própria lista de postulados e princípios, a sua própria construção teórica, que há-de ser mais ou menos homologável com o padrão mundial imposto pelo AICPA norteamericano. A batalha teórica diluiu-se em pequenas escaramuças (Garcia, 1996: 36).

Comentando o papel dos novos desenvolvimentos teóricos da Contabilidade, este autor refere:

“... para mim, o debate teórico dos anos sessenta não está concluído, já que, uma das propostas teóricas surgidas no final dos anos sessenta e começos dos anos setenta é a minha proposta que por diversas causas ainda não foi debatida pela Comunidade Científica Internacional e nem sequer o foi no seio da Comunidade Científica que trabalha na área da língua espanhola em que escrevo.

Trata-se, como posteriormente veremos, de uma concepção da Contabilidade como ferramenta de análise económica, com um núcleo metodológico bem definido que permite também precisar bastante bem o objecto de estudo para a disciplina contabilística.”.

O autor define e denomina essa sua nova ferramenta metodológica de “Análise Circulatória”.²⁵

²⁴ Citando T. S. KUHN: “La Estructura de las Revoluciones Científicas”, Fondo de Cultura Económica, 1971, p. 114.

3.2.2 O Neopatrimonialismo de Lopes de Sá

A estas escolas, Lopes de Sá (1997: 158) acrescenta a sua que denomina de “Neopatrimonialismo”, assente na já referida Teoria Geral do Conhecimento Contábil e baseada na Teoria das Funções Sistemáticas do Património Aziendal.

Tal como refere o mestre, a sua teoria tem como preocupação básica a evolução das ideias de Masi e de outros grandes valores e atende a pedidos pessoais que esse mestre lhe fez, mostrando-lhe a sua óptica futura, poucos anos antes da sua morte.

Lopes de Sá assenta o Neopatrimonialismo em três teorias, desenvolvidas por ele em épocas diferentes:

- Teoria do equilíbrio (1958-1964):
- Teoria dinâmica de circulação (década de 70);
- Teoria das funções sistemáticas do património aziendal (década de 80).

4. A CIÊNCIA CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA (BREVE REFERÊNCIA)

Segundo Monteiro (1975: 8), parece que a partida dobrada, ou digrafia, só começou a ser usada em Portugal no século XVIII,

²⁵ Garcia sublinha (1996: 39) que a teoria contabilística se subordina à prática contabilística, por dois tipos de causas: as primeiras (que denomina subjectivas) referem-se à atitude dos próprios investigadores e os objectivos que se propõe na sua indagação teórica; as segundas referem-se às ferramentas e métodos empregues na Contabilidade, assim como à perpétua desorientação enquanto no seu domínio de conhecimento.

tendo sido aplicada à contabilidade pública em 1761 com a Carta de Lei que instituiu o Régio Erário.

Em Portugal, a consideração da contabilidade como ciência não foi sempre pacífica como hoje.

Com efeito, atentemos num comentário de Fernandes Ferreira (1975: 118-9):

“Essencialmente trata-se de disciplina instrumental, meio auxiliar de gestão dos organismos económicos, através da qual se registam as variações do património...”

Julga-se, todavia, e dizemo-lo para evitar que suscitem dúvidas, que a contabilidade é técnica de observação económica de alcance e utilização universais...”.

O mesmo autor sublinhou o comentário de Gonçalves da Silva, já transcrito, relativo à utilização da palavra “ciência” na contabilidade²⁶.

Como já sublinhámos, Lopes Amorim foi, sem dúvida, o grande mestre da ciência contabilística em Portugal.

Recentemente, Cimourdain de Oliveira (1996) salientou precisamente este facto:

“Este trabalho é dedicado à memória daquele que, ainda até hoje não foi ultrapassado por qualquer outro tratadista e professor de Contabilidade português: o Prof. Jaime Lopes Amorim, a quem se deve a primeira apresentação, em 1929, de lições de Contabilidade com nível científico universitário, distanciando enormemente o ensino, que ele fez, da mera escrituração comercial que, até então – e ainda durante muitos anos depois -, se fazia no ensino superior daquela matéria, em Portugal.”

²⁶ Vide item 3.1 deste estudo.

Gonçalves da Silva (1983/1984: 506) caracteriza quatro períodos de evolução da Contabilidade em Portugal:

“O 1.º abarca os reinados da dinastia afonsina e parte dos da dinastia de Aviz. Vai da fundação da nacionalidade até fins do século XV. Abrange, pois, toda a nossa idade média;

O 2.º começa na época manuelina e acaba nos meados do século XVIII;

O 3.º termina no segundo quartel do século XX;

O 4.º, ou seja, aquele em que actualmente nos encontramos, está prestes a findar se é que ainda não findou.”

4.2 A INVESTIGAÇÃO A NÍVEL ACADÉMICO

É muito reduzido o número de investigadores ou académicos de contabilidade que apresentaram uma dissertação ou tese de doutoramento em Contabilidade.

De acordo com Baptista da Costa et al (1996: 36-8) conhecem-se os seguintes trabalhos:

- *“A Unificação dos Balanços”*, de Polybio Garcia, dissertação para o concurso de professor auxiliar da Universidade Técnica de Lisboa (1935);
- *“Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional”*, de Caetano Léglise da Cruz Vidal, tese de doutoramento na Universidade Técnica de Lisboa (1955);
- *“Normalização Contabilística”*, de Rogério Fernandes Ferreira, tese de doutoramento na Universidade Técnica de Lisboa (1983);

- *“Contributo da Contabilidade Multidimensional para a Análise e Informação Empresarial”*, de Armandino Cordeiro dos Santos Rocha, tese de doutoramento apresentada na Universidade do Minho em Ciências Económicas e Empresariais, área científica de Contabilidade e Análise Económica e Financeira (1991);
- *“Proposta de um Modelo de Informação Contabilística para as Universidades Públicas e sua Aplicação em Portugal”*, de João Baptista da Costa Carvalho, tese de doutoramento na Universidade de Saragoça, com equivalência pela Universidade do Minho (1996).

A esta lista julgamos que é pertinente acrescentar a tese apresentada por José António Sarmento na Faculdade de Economia do Porto, sob o título *“Alguns Aspectos do Problema da Gestão e Análise Contabilística dos Stocks”* (1962).

Paralelamente a estas dissertações/teses assiste-se hoje a um desenvolvimento científico da investigação em Contabilidade, traduzido pela existência de alguns mestrados nacionais e alguns doutoramentos em curso, estes últimos com forte ligação a Espanha.

No sentido de efectuarmos um levantamento sobre esses estudos elaborámos um questionário (Anexo n.º 1) cujos resultados serão oportunamente divulgados e que integra diversas questões divididas em três partes:

- Sobre a História da Contabilidade;
- Sobre a Teoria Contabilística;
- Sobre alguns aspectos gerais relacionados com a Contabilidade.

4.3 A ESCOLA DO PORTO

Lopes Amorim foi o mestre da intitulada “Escola do Porto” (Carqueja, 1997: 151)²⁷ que teve seguidores, José António Sarmento, Camilo Cimourdain de Oliveira, Hernâni Olímpio Carqueja, Manuel Duarte Baganha e José Rodrigues de Jesus²⁸, todos docentes ou ex-docentes da Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Cumpre-nos, contudo, destacar e acrescentar a esta lista Armandino Cordeiro dos Santos Rocha que, nos seus estudos e na referida tese de doutoramento, tem seguido a escola patrimonialista de Lopes Amorim.

5. CONCLUSÕES

A título conclusivo podemos afirmar o seguinte:

a) A História da Contabilidade, de acordo com Frederico Melis, poder-se-á dividir em quatro períodos históricos:

1.º - A Contabilidade no mundo antigo;

²⁷ O autor justifica a existência da escola baseando-se nos dicionários escolares, apresentando o significado do termo “escola”:

- Lugar, casa, estabelecimento em que se ensina;
- Conjunto de professores e alunos;
- Concepção científica, técnica ou estética seguida por vários cientistas, técnicos ou artistas;
- Conjunto de adeptos ou discípulos de um mestre;
- Doutrina, seita, sistema.

²⁸ Destaca, ainda, os contributos de outros autores que, embora não fizessem parte da escola, tiveram alguma influência: Fernández Pirla, F. V. Gonçalves da Silva, A. Lopes de Sá, Rogério Fernandes Ferreira, Martim Noel Monteiro e Guilherme Rosa. Lopes de Sá (1997: 146) identifica alguns destes nomes pertencentes a que ele próprio denomina de “Escola de Lisboa”.

2.º - A Contabilidade nas origens do capitalismo e aparecimento das partidas dobradas;

3.º - Período da literatura contabilística;

4.º - A Contabilidade Científica;

b) A problemática do conhecimento contabilístico assente na tripla perspectiva de ciência, de técnica ou de arte está já ultrapassada, pois a Contabilidade começa a ser encarada essencialmente como uma Ciência;

c) As partidas dobradas ou método digráfico constituíram e ainda constituem, sem dúvida, um marco histórico da ciência contabilística. Noel Monteiro sublinhou a resistência do método das partidas dobradas a inovações e até a tentativas de substituição. Na verdade, apesar de hoje se falar de novas aplicações, designadamente provenientes da ciência matemática, o que é certo é que as partidas dobradas têm persistido e ainda são utilizadas na prática contabilística actual;

d) A exemplo de outras áreas do conhecimento, a Contabilidade é uma ciência interdisciplinar, mantendo, nomeadamente, relações com a Fiscalidade, as Finanças, o Direito, a Economia e a Matemática;

e) Lopes Amorim foi, indubitavelmente, o grande mestre português da Contabilidade e inculcou-lhe um carácter científico classificando-a de “ciência do equilíbrio patrimonial”;

f) Há quem apele à existência de uma Teoria Geral da Contabilidade mas, apesar do esforço de alguns cientistas, ainda não há certezas sobre se esse objectivo já foi conseguido. Neste âmbito destacamos os recentes estudos de Lopes de Sá que o conduziram à concepção neopatrimonialista da Contabilidade;

g) As doutrinas e as teorias contabilísticas clássicas foram objecto de classificação, por alguns cientistas, dos quais destacamos Lopes Amorim, Gonçalves da Silva e Lopes de Sá. De qualquer modo, todos se referem à contista, à pseudo-personalista, à personalista, à patrimonialista, à positivista, à dinamista e à reutilista;

h) Numa perspectiva contemporânea, fala-se de "Novas Teorias da Contabilidade" para salientar algumas aplicações à Contabilidade (v.g. grafos, matrizes, multidimensional) que têm contribuído para o seu desenvolvimento científico, destacando-se, nesta área, os trabalhos desenvolvidos por Armandino Rocha;

i) A investigação contabilística em Portugal só há cerca de uma dezena de anos é que registou um significativo impulso. Hoje assiste-se a um renascimento do interesse da comunidade académica por esta área do saber. De notar que até 1990 só foram apresentadas cinco teses de doutoramento sobre temáticas de contabilidade. Desde essa data temos conhecimento da existência de mais duas já concluídas e uma em fase de discussão, todas de professores da Universidade do Minho.

BIBLIOGRAFIA

BAPTISTA DA COSTA, Carlos e ALVES, Gabriel Correia: "*Contabilidade Financeira*", Ed. Rei dos Livros, Lisboa, 1996.

CAÑIBANO CALVO, Leandro: "*Contabilidad. Análisis de la realidad económica*", Ed. Pirâmide, Madrid, 1987.

CARQUEJA, Hernâni Olímpio: "*Contabilidade - Ciência ou Técnica?*", in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 141, Vol. XXXVI, 1969.

- : "*Lopes de Amorim e a Escola do Porto*", in Revista "Estudos do I.S.C.A.A.", Ed. Tipografia Minerva Central, 1995.

- : "*A Escola do Porto e a Teoria da Contabilidade*", in separata da Revista de Contabilidade e Comércio n.º 213 – Vol LIV (1.º trimestre de 1997).

CIMOURDAIN DE OLIVEIRA, Camilo: "*Quinquagésimo ano – Reintegração versus Amortizações*" in diversas revistas/jornais nacionais, 1996.

CÍRCULO DE LEITORES: "*Grande Dicionário da Língua Portuguesa*", 1996.

CRAVO, Domingos José da Silva: "*Activos Intangíveis*", Aveiro, Julho de 1990.

D' AURIA, Francisco: "*Tendências Positivas da Contabilidade e à Obra Primeiros Princípios da Contabilidade*", in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 143, Vol. XXXVI, 1969.

DÓRIA, Raúl: "*Dicionário Prático de Contabilidade e Comércio*", vol. I, Ed. Livraria Cruz, 3.ª Edição, Braga, 1975.

DUMARCHEY, J.: "*Teoria Positiva da Contabilidade*", tradução de Guilherme Rosa, 2.ª Edição.

FERNANDES FERREIRA, Rogério: “*Notas Introdutórias a um Curso de Contabilidade*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 166, Vol. XLII, Abril-Junho, 1975.

GARCIA, Moisés Garcia: “*La Teoria de la Contabilidad a debate (crítica de la partida doble)*”, in Revista “Partida Doble” n.º 64, de Fev.º, 1996.

GONÇALVES DA SILVA, F. V.: “*Luca Pacioli – O Homem e a obra*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.ºs 61-62, Vol. XVI, Janeiro a Julho, 1948.

- : “*Doutrinas Contabilísticas – Resumo e Crítica das Principais*”, Ed. Centro Gráfico de Famalicão, 1959.

- : “*As Partidas Dobradas: Principais Teorias*”, Revistas de Contabilidade e Comércio n.ºs 117 e 118, Vol. XXX, Jan.º/Dez.º, 1962.

- : “*Bosquejo duma História da Contabilidade em Portugal*”, Revista de Contabilidade e Comércio n.º 187/92, Vol. XLVII/XLVIII, 1983/84.

HERNÁNDEZ ESTEVE, Esteben: “*La Historia de la Contabilidad en el Panorama Internacional Actual*”, in publicação do IX Congreso da AECA, Salamanca, 1997.

HERRMANN, Frederico Jr.: “*Contabilidade Superior – Teoria Económica da Contabilidade*”, Ed. Atlas, 5.ª Edição, São Paulo, 1958.

HICKS, John Sir: “*É a Economia uma Ciência?*”, Revista de Contabilidade e Comércio.

- : “*Introdução ao Estudo da Economia – Rendimento Nacional*”, tradução de Elisa Teixeira Pinto, Ed. Liv. Clássica Editora, Lisboa, 1956.

LOPES AMORIM, Jaime: “*Análise de uma Suposta Crítica às Doutrinas Contabilísticas*”, Livraria Avis, Porto, 1962.

- : “*Lições de Contabilidade Geral*”, Vol. I, Ed. Empresa Industrial Gráfica do Porto, Porto, 1929.

- : “*Elementos de Contabilidade e da Escrituração Comercial*”, 2.ª Edição, Porto, 1937.

- : “*Digressão através do Vetusto Mundo da Contabilidade*”, Ed. Livraria Avis, Porto, 1968.

- : “*Fim da Contabilidade*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.ºs 193/196, Vol. XLIX, Junho, 1986.

LOPES DE SÁ, António: “*As origens da partida dobrada*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 84, Vol. XXI, de Outubro-Dezembro, 1953.

- : “*Tendências Futuras do Pensamento Contábil*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 93, Vol. XXIV, Janeiro/Março, 1956.

- : “*Teoria Geral do Conhecimento Contábil*”, Ed. IPAT-UNA, Belo Horizonte (Minas Gerais), 1992.

- : “*História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*”, Ed. Atlas, São Paulo, 1997.

MONTEIRO, Martim Noel: “*A propósito da «Regioneria» e da notável literatura contábil italiana*”, in Revista Contabilidade e Comércio n.º 81, Vol. XXI, Janeiro-Março, 1953.

- : “*Nota a propósito da tradução de Tendenze Nuove Negli Studi di Ragioneria*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.ºs 117 e 118, Vol. XXX, Jan./Dez. de 1962.

- : “*Algumas reflexões sobre princípios básicos de Contabilidade*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 158, Vol. XL, Abril/Junho, 1973.

- : “*A Profissão Contabilística em Portugal – Algumas Considerações*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 165, Vol. XLII, Janeiro-Março, 1975.

- : “*Pequena História da Contabilidade*”, Ed. APOTEC, Lisboa, 1979.

MONTESINOS, V. Jueve: “*Formação Histórica. Corrientes Doc-trinales y Programas de Investygação de la Contabilidad*” in Tec-nica Contable, 1978.

MOURÃO, Luís: “*Conceitos Novos sobre Coisas Velhas em Con-tabilidade*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 61-62, Vol. XVI, Janeiro/Julho, 1948.

RIVERO, J. Romero: “*Teoria de la Contabilidad*”, Facultad de Ciencias Políticas, Económicas e Comerciales, Madrid, 1969.

ROCHA, Armandino Cordeiro dos Santos: “*Contributo da Conta-bilidade Multidimensional para a Análise e Informação Empresa-rial*”, tese de doutoramento apresentada na Universidade do Mi-nho, Braga, 1991.

- : “*O Ensino da Contabilidade na Licenciatura em Gestão de Empresas*”, 1993.

- : “*Apontamentos distribuídos na disciplina de Novas Teo-rias da Contabilidade*” do Mestrado em Contabilidade e Auditoria da Universidade do Minho”, 1997.

RODRIGUES, Lúcia Portela de Lima: “*Apontamentos distribuídos da disciplina de Contabilização dos Novos Instrumentos Financeiros*” do Mestrado em Contabilidade e Auditoria da Universidade do Minho”, 1997.

SARMENTO, José António: “*Problemática Contabilística (nas unidades produtivas)*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.º 108, Vol. XXVII, de Outubro/Dezembro, 1959.

TUA PEREDA, Jorge: “*La Investigación na Contabilidad: Una Reflexion Personal*”, Revista Técnica Contable.