



## V JORNADA DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE 29 de Novembro de 2008

Pequeno Auditório da Culturgest  
Lisboa, 29 de Novembro de 2008

### **PATRONO: ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA**

Mais uma pedra dourada foi colocada no edifício de eventos de elevada qualidade organizados pela APOTEC, neste caso através do seu Centro de Estudos de História da Contabilidade: A realização, no Pequeno Auditório da Culturgest – Lisboa, no dia 29 de Novembro de 2008, da V Jornada de História da Contabilidade, cujo patrono foi o Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira.

A V Jornada de História da Contabilidade contou com a presença de cerca de 100 participantes e teve como membros das mesas de trabalho ilustres investigadores e impulsionadores da história da contabilidade em Portugal e em Espanha, cujas comunicações, dando a conhecer e aguçando o apetite por realidades e perspectivas multifacetadas da história da contabilidade, se distribuíram pelas mesas e temas a seguir indicados:

- Mesa 1 – “Contrapontos – Contas e Poesia”, que teve como moderadora Matilde Estevens e oradores: Manuel Benavente Rodrigues, com a comunicação “Estado Novo, 1933/1938 – Uma análise à estrutura das Contas Públicas”; Armindo Costa, com “A História da estranha relação entre a Contabilidade e a Poesia”.
- Mesa 2 – “Instrução e Contabilidade no Antigo Regime”, que teve Manuel Benavente Rodrigues como moderador e oradoras: Olga Pacheco, que, por motivo de doença do orador António Pires Caiado apresentou sozinha a comunicação “O Real Colégio dos Nobres – subsídio para o conhecimento do seu funcionamento”; Delfina Gomes com “A transferência e a difusão de conhecimentos contabilísticos no período do Marquês de Pombal”.
- Mesa 3 – “A Prática e a Teoria”, que teve Hernâni Carqueja como moderador e oradoras Matilde Estevens com a comunicação “Curso Prático de Guarda-Livros por Correspondência” e Maria da Conceição Marques com “A contribuição de Gino Zappa para o desenvolvimento da Teoria da Contabilidade”.
- Mesa 4 – “Historiografia e História da Contabilidade”, em que o moderador foi Hernâni Carqueja e oradores Ana Rita Faria (Leonor Ferreira não esteve presente por se encontrar no estrangeiro) com a comunicação “Subsídios para o estudo da História de Contabilidade de Gestão em Portugal”; Esteban Hernandez Esteve com “Rasgos generales y orientaciones de los trabajos de investigación em historia de la contabilidade em el siglo XXI” e; Juan Lanero com “Pretextos e contextos olvidados: Valoracion historiográfica de los tratados contables de James Peele (1553-1569)”.



Das brilhantes comunicações apresentamos um resumo alargado, na terminologia televisiva de apresentação de resumos desportivos:

**TEMA: “CONTRAPONTO – CONTAS E POESIA**

De acordo com os Elementos das Estatísticas Históricas Portuguesas, as Contas Públicas entre 1933 e 1938, a preços constantes de 1957, apresentaram um défice global de 1 milhão e 650 mil contos, ou seja cerca de 6% da Receita Pública. Constituiu o melhor período do Estado Novo (1933-1974), verificando-se mesmo, em termos de Despesas Públicas Efectivas (excluindo a amortização da dívida pública e os juros) um superavit de 548 mil contos.

Os dados analisados revelam que o Estado Novo foi um Estado muito centralizado, pouco social e nada distributivo e em que a função “Defesa” foi a fundamental, reflectindo a política internacional da época. As despesas sociais representaram apenas 4% da Despesa Pública Efectiva, a função “Ulamar” 2% e, a função “Defesa” 29%. No mesmo período, a Dívida Pública consolidou-se e viu diminuir ligeiramente o seu valor absoluto, o PIB per capita cresceu 5% e a população cerca de 480 mil pessoas, ou seja 7% da população de 1933.

No âmbito da estranha relação entre a Contabilidade e a poesia foi referido que a História da contabilidade é também feita da história dos contabilistas e do papel que desempenham no desenvolvimento humano nas suas várias vertentes. Procurando identificar as influências do contabilista no poeta, foram estudados quatro poetas que, pela sua formação, prática ou reputação são ou poderão ser reivindicados como poetas-contabilistas – Fernando Pessoa, Cesário Verde, Eugénio de Andrade e José Bento.

Dos quatro poetas, só José Bento, autor do Plano Oficial de Contabilidade Explicado, teve formação e prática contabilística susceptíveis de estigmatizar a sua poesia. Formou-se em Contabilidade no Instituto Superior de Comércio (Porto), leccionou durante seis anos numa Escola Técnica, foi consultor durante 8 anos, tendo abandonado a actividade da contabilidade por volta de 1980 para se dedicar 100% à poesia e à tradução.

Fernando Pessoa nunca estudou especificamente contabilidade nem exerceu funções de guarda-livros. A sua ligação à contabilidade decorreu sobretudo do seu convívio com o cunhado Francisco Caetano Dias, este sim contabilista, e com alguns “Bernardo Soares” nos escritórios que frequentava. Também publicou na Revista de Comércio e Contabilidade, que fundou com o cunhado, alguns artigos sobre economia, gestão comércio e publicidade, mas não foi necessário o poeta lutar e vencer contra o contabilista.

Cesário Verde não teve formação em contabilidade, mas sim em francês, inglês e latim, nem se lhe conhecem escritos de natureza contabilística. Profissionalmente foi empregado de comércio e gestor da loja do pai e da quinta da família, podendo dizer-se que a “cultura de contabilista” e em simultâneo dono do negócio não condicionou o poeta.

Eugénio de Andrade, de verdadeiro nome José Fontinhas Rato, estudou contabilidade na Escola Técnica Machado de Castro e exerceu durante 35 anos funções de inspector no



Ministério da Saúde. Enquanto poeta não foi condicionado pelo estudo da contabilidade e pela sua prática de inspector, pelo que não teve necessidade de matar o contabilista.

Em síntese, José Bento (que actualmente se dedica exclusivamente à poesia), Fernando Pessoa, Eugénio de Andrade e Cesário Verde podem ser considerados casos em que a poesia venceu a contabilidade e o poeta neutralizou o contabilista, não existindo notícias de poetas estrangulados pela prática contabilística. A contabilidade não lida bem com a poesia.

### **TEMA: “INSTRUÇÃO E CONTABILIDADE NO ANTIGO REGIME”**

Na senda do que acontecia em outros países da Europa, nomeadamente em Espanha, Áustria, França e Rússia, e no contexto do debate sobre qual seria o melhor sistema de ensino para os nobres – ensino individual ou ensino colectivo –, por iniciativa do Marquês de Pombal, que assim toma partido pela aceitação oficial da filosofia de Newton e doutrinas de Locke e porque isso lhe permitia impor um determinado tipo de formação aos nobres, foi fundado, por carta de lei de 1761 de D. José, o Real Colégio dos Nobres, que ficou instalado no antigo edifício do noviciado dos Jesuítas, que entretanto ficara vago devido à expulsão da ordem religiosa em 1759, local da Rua Escola Politécnica onde hoje se situa o Museu de Ciência.

As instalações eram insuficientes e por isso entre 1761 e 1766, ano do início do funcionamento do Colégio, foram objecto de ampliação, mas não de modo a permitir passar à prática o projecto de criação de uma oficina de tipográfica pois a sua concretização implicaria a extensão para a zona do patriarcal. Por outro lado e porque D. José entendia que o Colégio deveria dispor de rendimentos, para além de prédios rústicos e urbanos, doou-lhe 50 acções das Companhias Grão Pará e Pernambuco e Paraíba.

Três figuras portuguesas desempenharam um papel relevante na configuração e implantação do Real Colégio dos Nobres: Ribeiro Sanches, médico que viveu na Holanda, Rússia e França e que defendia que os nobres, para terem uma formação condigna, deveriam ser retirados da família muito cedo, ou seja antes de se fazer sentir a sua influência, ficando a sua formação moral, cristã e de bons costumes a cargo da escola, que deveria ser de natureza militar; Martinho de Mendonça, pedagogo e pensador, e Luís António Verney, filósofo e que desde os 23 anos e até o fim da vida viveu em Roma, os dois últimos pelas suas obras no domínio da educação dos nobres.

Na linha de Ribeiro Sanches, os estatutos do Colégio estabelecia que os colegiais, para serem admitidos tinham de ser fidalgos, deveriam ter a idade entre os 7 e os 12 anos e pagar uma pensão de 120 mil reis anuais. Usavam uniforme e tinham como padroeira a Imaculada Conceição Virgem Maria, pelo que tinham de usar ao peito a medalha da padroeira.

A formação tinha a duração de 3 anos como na Aula de Comércio, abarcava as humanidades e as componentes científica e literária, incluindo a matemática e a física. Os professores nomeados eram na sua maioria italianos pois considerava-se que os alunos teriam dificuldades



em se entender com os franceses e ingleses e os espanhóis não seriam os melhores capacitados para o ensino do francês, inglês e alemão. Os dias eram muito carregados e no horário de verão (eram praticados dois horários – um verão e outro de inverno), a partir das 17 horas os alunos dedicavam-se à aprendizagem da dança, arte de cavalgar e esgrima.

A abertura inaugural teve lugar no dia 19 de Março de 1766, com a maior solenidade, estando presente a Família Real e toda a Corte. As aulas normais tinham início no dia 1 de Outubro de cada ano, sendo a aula inaugural proferida pelo perfeito de estudos.

Iniciado o seu funcionamento em 1766, as coisas não correram bem, derivado, no plano financeiro, ao despesismo resultante dos elevados salários dos professores. Em 1772 foi resposta a normalidade do colégio, mas por via das discussões parlamentares das suas despesas, ficou aberto o caminho para a sua extinção, concretizada em 1837, na sequência da nomeação de uma comissão para elaborar e propor um plano de reformas, tanto científica como económica, na medida em que já não se encontrava de acordo com os interesses da época e as despesas eram suportadas pelo Subsídio Literário, que se destinava às escolas públicas.

No plano contabilístico o Colégio deveria dispor de guarda-livros, tesoureiro e de livros do Diário e do Razão.

Passando ao outro tema, foi destacado que a transferência e a difusão de conhecimentos contabilísticos constituem um processo complexo, mas cujo estudo pode ser simplificado se for adoptada a visão da contabilidade como tecnologia, pois isso permite a utilização da estrutura conceptual adoptada na análise da transferência de tecnologia, ou seja a resposta a 5 questões fundamentais: (1) Que factores dificultam a transferência de tecnologia; (2) Veículos utilizados na transferência da tecnologia; (3) Taxa de adopção da tecnologia transferida; (4) Adaptação da tecnologia transferida às condições económicas e políticas (5) Exportação para outras latitudes, outros países.

No caso do estudo da adopção das partidas dobradas no Erário Régio foi acrescentada uma sexta questão visando analisar em que medida ocorreu a difusão da cultura contabilística para o Ultramar português, sendo também importante considerar o contexto europeu (mercantilismo, iluminismo, forte intervenção do Estado na economia, separação do Estado da Igreja, despotismo iluminado) e nacional (dependência de Inglaterra, terramoto de 1755, início de dificuldades financeiras por escassez dos recursos do Brasil, comércio e industria pouco desenvolvidos, controlo do comércio por ingleses e alterações políticas decorrentes da morte de D. João V, subida ao trono de D. José e entrada de Marquês de Pombal para o Governo, destruição da Casa dos Contos), a que acrescem os meios e condições nomeadamente de comunicação existentes.

De entre os factores que explicam o não desenvolvimento das partidas dobradas, embora fossem aplicadas, sobressaem: a linguagem (livros escritos em francês), o que dificultava o acesso aos mesmos por parte dos nacionais; a fraca formação dos profissionais e da população em geral; as dificuldades na contratação de professores estrangeiros; a Inquisição, que



expulsou os judeus, censurou livros e gerou hostilidade à inovação; a riqueza colonial, permitindo comprar tudo no exterior; a falta de uma classe de mercadores forte e domínio do comércio por estrangeiros e ainda a resistência à mudança gerada no seio da Casa dos Contos, entretanto destruída pelo terramoto de 1755.

Antes da criação da Aula do Comércio, a transferência da cultura contabilística era efectuada sobretudo através dos mercadores estrangeiros, que davam emprego aos nacionais, da educação no estrangeiro (França, Itália, Holanda) dos filhos dos mercadores e também dos embaixadores, com destaque para o Marquês de Pombal que, na qualidade de embaixador, primeiro na Inglaterra e depois na Áustria, lutou para que a coroa portuguesa prestasse atenção ao que de melhor fazia noutros países, nomeadamente no domínio da cultura contabilística. Chegado ao Governo criou a Aula do Comércio e contratou contabilistas estrangeiros como professores e para implementarem as partidas. Também os livros de contabilidade e comércio importados, nomeadamente de França, contribuíram para a difusão da tecnologia contabilística sobre as partidas dobradas.

A criação da Aula do Comércio, com a conseqüente formação de um grupo de pessoas com formação contabilística, acelerou a difusão da cultura contabilística, nomeadamente através da acção desenvolvida no Erário Régio e em outros sectores da economia. Para além disso, foi também publicada legislação obrigando, por exemplo, o Erário Régio e a Casa da Moeda, a adoptar as partidas dobradas e estabelecendo a obrigatoriedade de determinados cargos públicos serem ocupados por alunos da Aula do Comércio, factores a que acrescem a própria rede de difusão decorrente dos estágios proporcionados pelo Erário Régio e ainda a tradução dos livros estrangeiros para português.

A tecnologia contabilística transferida do exterior foi adaptada. Assim, por exemplo, no Erário Régio as partidas dobradas foram adoptadas nas Contadorias Gerais, nas estruturas superiores instituídos registos de receitas e despesas e nas estruturas abaixo um regime simplificado. Para além destes aspectos e da tradução de livros para português, os filhos dos homens de negócios que estudaram no estrangeiro também adaptaram a linguagem à realidade portuguesa.

Assim, no final do século XVIII, Portugal tinha um papel de relevo no domínio da cultura contabilística. As análises são no sentido de a Aula do Comércio, como primeiro estabelecimento público de ensino do comércio a nível europeu, ter servido de modelo a outros países. Também facilitou a transferência das práticas e políticas contabilísticas para as colónias, nas quais, à excepção de Angola, justificada pela necessidade de controlar o comércio de escravos e de marfim, foi implementado o regime simplificado. Esta transferência processou-se nomeadamente através de legislação, instruções e envio de funcionários.





### **TEMA: “A PRÁTICA E A TEORIA”**

Abordando a temática “Curso Prático de Guarda-Livros”, a oradora começou por referir que os cursos práticos por correspondência, no caso de contabilidade, constituíram um modo possível e económico de concretizar intenções de ascensão profissional, num país caracterizado por uma sociedade pobre, com elevadas taxas de analfabetismo, essencialmente agrícola e com predomínio, em todos os sectores de actividade, de pequenas e médias empresas e num contexto europeu de fim da 2.ª guerra mundial.

O Curso Prático de Guarda-Livros, lançado em 1949 e ministrado pelo Instituto Profissional do Comércio, sediado em Lisboa, no Largo do Calvário, n.º 24-1.º Dt.º, hoje inexistente, tinha como objectivo, que se mantém actual, a elevada qualidade e qualificação profissional dos formandos na vertente prática, restringindo o conhecimento teórico apenas ao essencial e destinado aos afastados dos estabelecimentos de ensino ou que não possam preocupar-se com horas certas de aulas ou pagar honorários a professores.

O curso privilegiava as noções gerais do comércio e correspondência comercial e a contabilidade comercial, incluindo a escrituração comercial, a tecnologia contabilística e os sistemas de escrituração por partidas dobradas, matérias que ocupavam 83% da carga horária, não ultrapassando assim a parte destinada à escrituração industrial e à escrituração agrícola os 17%.

O conteúdo programático abarcava toda a informação teórica necessária à compreensão e execução de trabalho prático pelo guarda-livros, para além de conter uma descrição de todas as profissões do comércio, incluindo no universo da profissão contabilista: os comercialistas, ou seja as pessoas formadas pelo Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras – ISCEF e a Faculdade de Economia do Porto tinham a seu cargo a direcção económica e gestiva das grandes empresas; o contabilista, os serviços relacionados com a contabilidade e o guarda-livros que nas grandes empresas se ocupava dos serviços de escritório e da escrituração, nas pequenas e médias empresas passava a ter uma actividade funcional polivalente, englobando as diferentes competências profissionais.

O curso desenvolve as matérias enquadradas nas designadas “noções gerais do comércio e correspondência comercial”, incluindo matérias do âmbito do Código Comercial e legislação complementar, da documentação comercial, dos contratos de compra e venda, dos contratos de transportes e de seguros, das regras para a escrita de cartas comerciais, com apelo à boa utilização do português e de regras de boa educação, e ainda a importante questão do arquivo da correspondência.

Na óptica conceptual considera a contabilidade simultaneamente como uma “ciência” e uma “arte”. Como arte a contabilidade aplica procedimentos e como ciência é detentora de princípios, como sejam as regras e os métodos que permitem o estudo sistemático do



património de uma empresa e que traduz em lançamentos que em termos sistémicos se identificam com as partidas dobradas.

O curso desenvolve os conceitos essenciais à compreensão da contabilidade, a teoria da conta e sua aplicação prática, a escrituração comercial, incluindo as exigências legais para os livros obrigatórios, a tecnologia contabilística ou seja o conjunto de conhecimentos, processos e métodos que deveriam ser usados, como por exemplo, operações com letras, consignações, câmbios, aberturas de escritas, trespasses, liquidações, falências, e ainda os sistemas de escrituração por partidas dobradas.

A avaliação do Curso Prático de Guarda-Livros considera que os seus objectivos e conteúdos, de um modo global, foram correctamente delineados. No âmbito da análise da sua contribuição para a Teoria da Contabilidade, foi destacado o facto de Gino Zappa, em oposição à teoria patrimonialista do seu mestre, Fábio Besta, que considera o património como elemento básico da contabilidade, ter fundado a teoria reditualista, colocando o rédito (lucro) como núcleo central da problemática contabilística pois os elementos patrimoniais heterogéneos e em proporções e valores diferentes consoante o ramo e dimensão da empresa – meios monetários, existências, imobilizações, passivo de funcionamento, passivo de financiamento e outros – não têm outra missão que não seja o cumprimento da sua funcionalidade, o mesmo é dizer a sua capacidade de render um benefício adequado.

Para Zappa existem na empresa duas classes de operações – as iniciais, que consistem na aquisição de meios monetários para levar a cabo as restantes operações empresariais, que constituem as chamadas operações originárias e as outras (operações), que são consequências das primeiras e formam o grupo das operações derivadas ou operações lucrativas. Considera também que existem três grandes grupos de contas – contas de numerário (que incluem o dinheiro propriamente dito, sendo a moeda designado de valor numerário certo, e os débitos e créditos, designados de valores numerários assimilados ou ainda de numerários assimilados presumidos no caso de se encontrarem expressos em moeda estrangeira), contas de rédito (só estas contribuem directamente para o enriquecimento da empresa) e contas de capital.

O rédito, positivo ou negativo, resulta da comparação entre os proveitos e os custos durante o período de vida da empresa, custos e proveitos que têm o seu reflexo em caixa. A empresa inicia e conclui a sua actividade com dinheiro, os proveitos originam recebimentos, os custos pagamentos, donde o rédito, como diferença entre os proveitos e custos, é igual à diferença entre os recebimentos e pagamentos, ou seja igual à variação de caixa. Nesta perspectiva plurianual, o rédito pode ser calculado como diferença entre os proveitos e custos ou como diferença entre o saldo de caixa no fim do período e no princípio.

Fábio Besta utilizou a concepção dedutiva na concepção da contabilidade – construiu uma série de pressupostos ou axiomas e a partir deles a contabilidade; Zappa partiu da realidade empresarial, ou seja utilizou a teoria indutiva suportada na convenção de que na conta Caixa os recebimentos se registam a débito e os pagamentos a crédito (a actividade empresarial inicia-se e conclui-se com dinheiro), para desenvolver a sua teoria contabilística,



nomeadamente no que se refere às contas, à sua movimentação, ao apuramento de resultados/réditos do exercício por diferença entre proveitos e custos ou recebimentos e pagamentos ou saldo de caixa no fim e no princípio, em oposição ao método de Besta em que o resultado é apurado através da comparação de dois balanços sucessivos, exigindo a valorização prévia de todos os elementos do património.

De acordo com Zappa, na prática, só o rédito total, da vida da empresa, é certo e absoluto. O rédito do exercício, apurado por necessidade de conhecer o andamento da exploração e de fundamentar as decisões de gestão, é em grande parte previsional e aproximado, uma vez que tem em conta os custos e proveitos ou suspensos, nomeadamente sob a forma de imobilizações e de existências, que passam de um exercício para outro na expectativa dos rendimentos futuros e na base da continuidade da empresa, sem a qual a valorização teria de ser diferente e, conseqüentemente, também o rédito.

#### **TEMA: “HISTORIOGRAFIA E HISTÓRIA DA CONTABILIDADE**

No âmbito da comunicação “Subsídios para o estudo da História da Contabilidade de Gestão em Portugal”, a oradora abordou as fases de evolução da contabilidade de gestão em Portugal, a bibliografia sobre o tema, a evolução terminológica e conceptual da disciplina, os resultados da investigação em história da contabilidade e gestão.

Assim, de acordo com Carvalho, Conde e Nunes, registaram-se cinco fases da evolução da contabilidade de gestão: a 1.ª fase, que vai do século XIX até os inícios do século XX, em que a escrituração comercial se encontra incluída nos tratados de escrituração comercial, sendo que até meados do século XIX não havia a preocupação de incluir nos tratados de contabilidade um capítulo específico sobre contabilidade de custos; a 2.ª fase que vai até aos anos 30, que corresponde à autonomia da contabilidade industrial; a 3.ª fase, que decorre dos anos 30 aos anos 70, na qual a designação Contabilidade Industrial substitui a de Escrituração Industrial; a 4.ª fase, a da Contabilidade Analítica de Custos, que vai dos anos 70 aos anos 90, na qual a tradução dos livros franceses, especialmente do livro “Comptabilité Analytique d’Exploitation” de Rapin e Poly dá origem à expressão Contabilidade Analítica e a tradução dos livros americanos à Contabilidade de Custos e, a 5.ª fase ou fase actual à Contabilidade de Gestão, consequência do desenvolvimento económico, decorrente nomeadamente da integração na União Europeia, da evolução no ensino superior com a formalização dos mestrados e doutoramentos e da generalização da expressão “management accounting”.

No domínio da bibliografia foram identificadas as obras que contêm um capítulo dedicado à escrituração industrial, tendo sido referidas, entre outras, as obras de Affonso Pequeto, Ricardo de Sá, Luis M. Santos, Manso-Preto, Albergaria Pereira, Raul Dória, F. Caetano Dias e Jaime Lopes de Amorim, tendo ainda sido feitas referências a dois conjuntos de apontamentos de 1932-33 da cadeira de Contabilidade Industrial do Instituto Superior de Contabilidade e Comércio do Porto, que se julga ser Lopes de Amorim e a um conjunto de apontamentos de Contabilidade Industrial e Agrícola (1943-44), de Baptista de Oliveira, Instituto Comercial de





Lisboa. Na fase de autonomia da escrituração industrial encontram-se obras de Raul Dória e José de Sequeira, na época da Contabilidade Industrial as de Gonçalves da Silva, Guilherme Rosa, Martim Noel Monteiro e Fernandes Ferreira, na fase de 70 a 90 as de Silva Matos, Esteves Pereira, Carlos Nabais, Pires Caiado, Caiano Pereira, Seabra Franco, Armandino Rocha; na 5ª fase, ou seja na actualidade, os livros, designadamente o de Pires Caiado, designam-se por Contabilidade de Gestão. Foram ainda identificados 3 livros de casos práticos.

A oradora procedeu também à análise de capítulos e de livros que considera de maior relevância para a evolução e estado actual da contabilidade de gestão, destacando os principais contributos de cada um dos autores no tratamento das diversas matérias da contabilidade de gestão: Num primeiro conjunto, fez a análise das obras de Ricardo de Sá, Raul Dória, F. Caetano Dias, (pioneiro do estudo da contabilidade de gestão em Portugal) e Gonçalves da Silva, (que se destaca pela influência que ainda tem nos principais autores da actualidade e teve 9 edições, a última revista pelo Prof. Rogério Fernandes Ferreira) e cujas contribuições, embora diversas, foram relevantes em vários domínios, sendo disso exemplos a caracterização das indústrias manufactureiras, o apuramento do custo dos factores, incluindo os gastos gerais, e do custo dos produtos, a caracterização dos processos e métodos de custeio, da determinação do custo de produtos incompletos, de subprodutos e resíduos, o tratamento dos gastos figurativos e os orçamentos. Foi destacada a obra de Fernandes Ferreira, Casos de Contabilidade Industrial, que reúne os enunciados e resoluções dos exercícios utilizados na disciplina no ISCEF entre 1954 e 1960), bem como, a partir de 1970, com o título Contabilidade de Custo/ Contabilidade Analítica, as de Silva Matos e Esteves Pereira e a partir de 80, com a designação de Contabilidade de Gestão, as de Caiano Pereira, Seabra Franco e ainda a de Pires Caiado, que também aborda a normalização contabilística, o custeio baseado em actividades e o tableau de bord e a de Baltazar Murtal, que trata o controlo das organizações descentralizadas, os preços de transferência e o controlo de gestão no sector público.

Ainda no domínio da bibliografia, fez referência à existência de artigos publicados nos primeiros números da Revista de Contabilidade e Comércio, bem como aos excertos de Lições de Contabilidade Industrial do Prof. Manuel Duarte Baganha também publicados na mesma revista.

A terminologia da disciplina evoluiu de Escrituração Industrial, em que dava enfoque ao apuramento dos custos industriais, para Contabilidade de Custos, contemplando as necessidades de empresas comerciais, Contabilidade analítica por influência do Plano Francês de 1947 e Contabilidade de Gestão na actualidade, matéria que não se mostrou pacífica, havendo várias correntes de opinião, uns optando por contabilidade de custos, outros por contabilidade analítica e outros, na actualidade, por contabilidade de gestão, embora todos reconhecendo que se trata da mesma área científica. No ensino superior a terminologia também evoluiu, tendo sido utilizadas entre 1912 e 1947 as designações de Contabilidade Industrial e do Estado, Contabilidade Industrial e outras especiais, Contabilidade Industrial e Agrícola, Contabilidade Industrial, Contabilidade Aplicada, sendo actualmente utilizadas as



designações de Contabilidade de Gestão, Contabilidade de Custos e Contabilidade Analítica. Também o Plano Oficial de Contabilidade não foi imune, tendo sido utilizada no de 1977 contabilidade de custos, analítica ou de gestão e no POC de 1990 contabilidade interna, analítica ou de gestão.

Os resultados da investigação em história da contabilidade de gestão revelam que não há nenhuma tese de doutoramento, das 11 dissertações de mestrados em história da contabilidade apenas duas referem aspectos de contabilidade de gestão, existem 11 comunicações e 5 artigos e ainda que, em termos de livros, apenas o Prof. Pires Caído aborda a história da contabilidade de gestão em Portugal.

Em sede dos desenvolvimentos e orientações nos trabalhos de investigação em história da contabilidade, o Prof. Esteban Hernandez Esteve enfatizou que a análise por si realizada do volume de trabalho verificado nos primeiros oito anos do Século XXI indica que houve um importante aumento do interesse pela história da contabilidade, confirmando os estudos anteriormente concretizados por Salvador Carmona abrangendo o período 1990-1999.

A evolução verificada tem como razões fundamentais subjacentes a expansão da profissão contabilística, o prestígio do ensino universitário da contabilidade, a maturidade atingida pela disciplina de contabilidade, despertando um maior interesse pelo seu estudo e criando um ambiente mais propício à investigação em história da contabilidade, a grande competitividade da vida académica actual, exigindo a apresentação de comunicações e a publicação de artigos, o facto de a contabilidade ser uma disciplina neutral/instrumental, permitindo satisfazer os interesses dos profissionais e ainda a circunstância da história da contabilidade proporcionar uma vertente humanística que se relaciona com todas as outras áreas do conhecimento.

O número de trabalhos publicados no período 2000-2007 ascendeu a 683, ou seja mais 273 do que o indicado por Carmona para o período 1990-1999 (embora neste caso limitado às revistas da especialidade). Do estudo de 90 revistas realizado pelo Prof. Esteban resulta que 62 publicaram, pelos menos, um artigo dedicado à história da contabilidade, sendo classificadas em três grupos: As Cinco Grandes (Big Five), ou seja dedicadas exclusivamente à história da contabilidade, com 396 artigos (58%); as “Novas Amigas” (Novas Amigas da História da Contabilidade), o mesmo é dizer as revistas generalistas que publicaram no mínimo 10 artigos cada, com 192 artigos (28%); as restantes 48 revistas que publicaram pelos menos um artigo, no seu conjunto com 95 artigos (14%).

Na linha de Carmona, a investigação relativa ao período 2000-2007 confirma que a maioria dos artigos e respectivos autores, temas, factos e regiões tratados são da área anglo-saxónica, referem aos séculos XIX e XX, deixando portanto de fora toda a investigação escrita noutros idiomas, os séculos anteriores ao século XIX e ainda a enorme riqueza para investigar que seguramente existe noutras zonas do globo, nomeadamente em África, América Latina e Países Árabes. Esta situação deve-se à auto-suficiência dos anglo-saxónicos, ao predomínio actual da língua inglesa, o que nomeadamente permite aos investigadores fazerem o seu percurso académico mostrando indiferença e ignorância em relação à investigação não



apresentada em inglês, sem a obrigatoriedade de conhecer pelo menos mais dois outros idiomas, ao contrário do que acontece na parte Continental da Europa, e ainda à desconexão entre a comunidade de investigadores anglo-saxónico e a comunidade de investigadores do resto do mundo.

A alteração deste estado de coisas, até agora não contestada pela comunidade de investigadores da zona não anglo-saxónica, passa pela elaboração por esta de resumos em inglês e pelo desenvolvimento de acções que conduzam à inclusão dos trabalhos (contendo resumos em inglês) nas bases de dados anglo-saxónicas e à criação de bases de dados específicas, naturalmente também com resumos em inglês e outros idiomas.

A par do aumento do número de trabalhos em história da contabilidade e da divisão dos investigadores em dois grupos, verificou-se também um elevado número de trabalhos acerca do estado da arte e temas epistemológicos, decorrente do debate havido entre os defensores da “nova história da contabilidade” e os defenses da “história tradicional da contabilidade” sobre a forma como deve ser desenvolvida e interpretada a história da contabilidade, na linha aliás do também ocorrido após a I Guerra Mundial com a história económica, que passou a colocar o enfoque nos produtos culturais e na psicologia da época em detrimento da proclamação das nações por vias das rivalidades bélicas, levando a denúncias de injustiças historicamente cometidas, nomeadamente em relação aos nativos nos territórios colonizados.

Destacou-se também a influência na história da contabilidade da designada “história econométrica” surgida nos Estados Unidos nos anos sessenta e que defende o uso sistemático da teoria económica e dos métodos quantitativos na história económica, bem como de modelos pré-estabelecidos para interpretar os factos históricos.

Outro aspecto importante que se destaca tem a ver com a investigação de contabilidades de entidades concretas, ladrilho da história da contabilidade e que não obstante o desprezo que às vezes lhe é dado, não pode ser descurada pois o conhecimento histórico constrói-se com base na apresentação, descrição e interpretação de novos factos, não sendo possíveis quaisquer sínteses de carácter geral sobre países, época, área geográfica ou tema sem esses ladrilhos.

Neste contexto assume particular importância a investigação de práticas contabilísticas em países alheios à cultura ocidental (África, América Latina e Países Árabes, países estes que seguramente a par do desenvolvimento da numeração que utilizamos, terão desenvolvido sofisticados sistemas para o registo das suas contas), bem como a investigação de contabilidades concretas de entidades do sector público e eclesiásticas considerando que na Idade Média e no início da Idade Moderna a Igreja Católica tinha consideráveis proveitos e explorava em muitos países europeus vastos territórios, para a qual era indispensável a existência de rigorosos e sofisticados sistemas contabilísticos. A este propósito foi referido como exemplo do papel desenvolvido pela Igreja, o facto dos primeiros registos de nascimentos, matrimónios e óbitos terem sido realizados pelas paróquias antes da institucionalização dos Registos Cíveis.



Finalmente, no contexto dos desenvolvimentos e orientações gerais em investigação na história da contabilidade, salientou-se ser correcta a associação entre a história da empresa e a história da contabilidade, mas que não devem ser confundidas. A história da contabilidade constitui uma via adequada para o conhecimento da história da empresa, através da análise dos livros contabilísticos, das operações e dos aspectos organizativos e administrativos da entidade proprietária, análise que deve ser efectuada pelos profissionais de contabilidade, devidamente munidos de formação de carácter historiográfico, nomeadamente de conhecimentos em paleografia.

O Prof. J. Lanero, na sua análise sobre as influências sofridas pelos tratados de James Peele, autor inglês cujo primeiro livro data de 1553 e o 2.º de 1569, começou por salientar, por um lado, o facto de com frequência a historiografia contabilística se centrar nos tratados notáveis, esquecendo os que lhes antecederam e os que lhes sucederam e, por outro, o papel dos tratados de contabilidade que introduziram as partidas dobradas em Inglaterra no contexto das grandes transformações religiosas, políticas e económicas ocorridas na Dinastia dos Tudor, incluindo o início da formação do Império Britânico.

Não se sabe que idiomas dominava Peele nem se teve algum intermediário que possa ter colocado à sua disposição tratados escritos noutras línguas que não o inglês. É no entanto possível concluir que o seu 2.º tratado, *The path way to perfectnes in th'accomptes of Debitour, and Creditour*”, editado em 1569, se afasta consideravelmente dos tratados publicados anteriormente, como por exemplo o tratado de Ympyn, de 1547.

Relativamente ao 1.º tratado, *The mane rand fourme how to kepe a perfecte reconyng, after the order of the most worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour*”, editado em 1553, embora contenha elementos suficientemente diferenciadores para que no todo ou em parte seja considerado diferentes dos tratados anteriores, contém detalhes provenientes directamente de Pacioli ou de outros autores, como Hugh Oldcastle autor do 1.º tratado inglês sobre partidas dobradas. São exemplos a similitude entre o 1.º capítulo de Peele e o 1.º de Pacioli, a preocupação com a conservação de documentos e correspondência, a referência ao dinheiro e aos mercadores que iniciam o seu negócio só com dinheiro, a relação entre o Diário e o Razão cujas contas estão relacionadas, o facto do mercador que perde o Livro de Razão poder reconstruí-lo com base no Diário e ainda o facto de, em caso de desacordo entre o mercador e o contabilista, o primeiro dever manter sob sua custódia o Livro Maior. Também a obra de Domenico Manzoni *“Quaderno doppio col suo giornale”*, 1540, está presente no 1.º tratado de Peele na parte relativa à identificação/numeração das partidas dobradas no Diário e no Razão.

O 2.º livro não tem reminiscências de Pacioli, questionando-se no entanto se a referências às operações que não são de registar nem no Diário, nem no Razão, mas apenas no Borrador, como são o dinheiro ou bens que se emprestam ou se recebem de empréstimo por alguns dias, são provenientes de do frade italiano, de Oldcastle (1543). Sofre, porém, influências da versão holandesa ou francesa do tratado de Ympyn na forma como trata o encerramento das contas no Razão, bem como as operações de troca, sendo que o tratado deste autor foi o



primeiro a incluir uma conta de balanço no Livro Maior e a apresentar com detalhe o movimento de abertura. Sofre também influências, entre outros, da obra de Aluise Casanova, *Specchio Lucidissimo* (1558), de John Weddington “*A breffe instruction how to kepe, marchantes books of accomptes*”, 1567, que descreve e explica os balanço de abertura, de Pierre Savone no seu tratado “*Instruction et maniere de ternir livres de raison ou comptes par parties doubles*”, no qual explica a inversão do balanço de abertura e na qual refere que a mesma é necessária por razões técnicas de escrituração dos livros e que porque com este lançamento no início do Razão não se mostra necessário consultar o antigo, sendo ainda de recordar a influência de Wolfgang Schweicker, no seu tratado de 1549, no qual agrupa as contas colectivas para a abertura da conta de balanço. Neste contexto foi ainda salientada a melhoria introduzida por Peele na referenciação das contas no Razão (utilizando letras A e B) relativamente ao sistema utilizado por Casanova e Weddington, bem como ao uso por Peele da conta mercadorias restantes, dispondo de colunas de anotações, evitando a abertura de uma conta colectiva no novo Livro de Razão.

Foram ainda tratados dois temas importantes: o problema das trocas, que sempre mereceu tratamento desenvolvido pelo seu interesse na explicação das partidas dobradas, mas que Peele refere distinguindo as trocas ordinárias das trocas “enganosas”, devendo estas dar origem a quatro movimentos simples; a temática dos movimentos compostos no Diário em que se debita ou credita mais do que uma conta, prática já conhecida por Pacioli e Manzoni e que Peele também refere no seu 1.º tratado, existindo também exemplos de movimentos compostos em várias outras obras editadas entre 1518 e 1550, que não são de inspiração pacioliiana, sendo Weddington o primeiro autor inglês a utilizar as partidas compostas no Diário. Peele incorpora o uso das partidas compostas nos seus exemplos e utiliza a expressão “repartição” que representa as diversas contas que devem ser debitadas contra a conta a creditar e detalha todas as contas envolvidas.

Foi destacada a qualidade dos tratados de Peele, em particular do 2.º, salientando-se que incorporou nos seus tratados as tendências mais inovadoras das partidas dobradas provenientes dos autores que lhe antecederam, mas que não se encontram reflexos da sua obra nas publicações contabilísticas posteriores. Por outro lado, os tratados de Peele foram utilizados de forma não adequada por Mellis na reedição da sua obra, assim como John Carpenter no seu tratado de 1632, mencionando-se ainda existirem comentários críticos feitos por Dafforne na obra de 1535 relacionados com o termo “repertition” no contexto das partidas compostas no livro do Diário.