IV ENCONTRO INTERNACIONAL
LUCA PACIOLI
DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

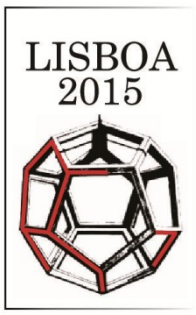
SESSÕES PARALELAS

SESSÃO 1 - ARTE E COMUNICAÇÃO

Comunicação 1

A MATRIZ CULTURAL COMUM DA CONTABILIDADE, DA GESTÃO E DA ARTE

Bruno J. M. Almeida/ José J. Marques Almeida



A matriz cultural comum da contabilidade, da gestão e da arte

Autor: Bruno José Machado de Almeida

Doutorado em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidad Complutense de Madrid

Revisor Oficial de Contas

Professor no ISCAC – Coimbra Business School

Co-autor: José Joaquim Marques de Almeida

Doutorado em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidad Complutense de Madrid

Revisor Oficial de Contas

Professor na Universidade Lusíada – Famalicão

Resumo

Interrogamo-nos sobre as ligações suscetíveis de estabelecer entre a contabilidade, a gestão e a arte, englobando, nesta palavra, a pintura e a arquitetura.

Com efeito, historicamente, a palavra arte aparece associada à contabilidade e à gestão. A contabilidade é concebida pelos clássicos – pelos contistas – como a arte de escrituração dos livros comerciais. A gestão, por sua vez, como arte de planear e decidir a aplicação de recursos escassos suscetíveis de emprego alternativo.

Se as relações entre contabilidade e gestão, quer ao nível funcional, instrumental e técnico, são pacificamente admitidas por todos, a ligação destes dois ramos do saber à arte, parece-nos uma metáfora sem conteúdo.

Importa, portanto, refletir sobre os principais requisitos associados à arte, e de seguida, discorrer sobre a sua aplicabilidade à contabilidade e à gestão. Utilizámos, para isso um *mix* de metodologias próprias, que nos permitem concluir, como inapropriada a utilização da analogia da contabilidade com a arte.

Palavras-chave: Arte, contabilidade, *Corporate Governance*.

1. Introdução

Este artigo tem como objetivo fundamental refletir sobre o conceito de arte aplicado à contabilidade e à gestão, conexão que muitos autores e divulgadores destas disciplinas têm feito de forma acrítica e não refletida. Com efeito, é bastante frequente , na história do pensamento contabilístico, desde os tempos mais remotos à atualidade, assimilar à contabilidade, à arte - pintura, escultura, arquitetura – criando um estereótipo, uma cliché ou uma ideia feita, que nunca foi contestada. Com efeito, os autores contistas, de um modo geral, evidenciam que a contabilidade deve ocupar-se de funcionamento das contas e dos sistemas de contas. E, dentro deste quadro concetual, surgem um conjunto de definições de contabilidade em que a arte de escriturar é evidenciada (*Serrano*, 1972:36-38): *Degranges* (1975) atribui à contabilidade a arte de registar todas as operações que o comerciante realiza; *Boccardo* (1863) concebe-a como ciência ou arte de estabelecer contas, *Courcelle Seneuil* (1866) apresenta-a como arte de escriturar e combinar as contas de uma entidade de forma a tirar delas, o mais comodamente possível, os esclarecimentos que desejamos, *Barré* (1870) define-a como a arte de conceber o fim a atingir antes de iniciar a tarefa para a sua

consecução; *Degranges* filho (1903) refere-a como a arte de registar com métodos e segundo determinados princípios, toda a espécie de operações; *Julliet* (1923) conceitua-a como a arte de ter as contas em ordem. O próprio Comité de Terminologia da *American Institute of Certified Public Accountant* (1953:5) define a contabilidade como a arte de registar, classificar em termos monetários eventos e transações, conceito que tem perdurado até à atualidade.

Igualmente, *Kieso* et al. (2012:1-3), *Belkaoui* (2004:38), *Scott* (2003:1-3), *Audas* (1993:29), *Bertoles* (1988:17-23), continuam a aplicar à contabilidade a metáfora de arte, sobretudo, quando, no contexto de uma contabilidade criativa, – metáfora – são modificadas as contas de uma empresa, no sentido de "aperfeiçoar" a imagem verdadeira e apropriada através de operações de *window dressing*, revalorizações dos activos imobilizados, e outras decisões de gestão - *shopping for accounting principles* - conducentes a melhorar resultados, indicadores de liquidez, solvabilidade e autonomia financeira (*Bonnet*, 1995:1-10).

A estes malabarismos, que têm subjacente opções subjetivas e tratamentos contabilísticos duvidosos, chamam os autores já citados, de criatividade contabilística, ou a arte contabilística de calcular resultados.

Não se compreende qual o conceito de arte que está subjacente às ideias de tão ilustres tratadistas, ao considerarem, como arte, uma disciplina que tem por objetivo registar em unidades monetárias os movimentos de valores económicos, a fim de facilitar o procedimento de negócios financeiros, industriais e comerciais (*Forastier*, 1957:18).

Yamey (1989:1-138), na sua notável pesquisa de obras de arte que têm por objeto da pintura os livros contabilísticos, retratos de homens de negócios ou ilustrações biblícas representando os mesmos temas, salienta que a inclusão dos livros contabilísticos (diário, razão, caixa, etc) nas obras de arte é o único ponto de conexão entre arte e a contabilidade. Questiona ainda e mostra um extremo ceticismo, relativamente a qualquer influência da contabilidade nas artes visuais, apesar do princípio da dualidade aplicado ao registo das transações ter potenciado o crescimento comercial, industrial e financeiro do mundo e, indiretamente, ter contribuído para o crescimento da economia e, por esta via, ter alargado a base material através da qual os artistas sustentaram o Renascimento Italiano. Apresenta, como evidência, entre outras, (1989:4), o quadro de *Thomas Rowlandson* (1756-1827), intitulado de *Merchant's Office*[1], e o de J*an de Baen* (1633-1702), conhecido como *Directors of the Horn Chambers*[2], o primeiro apresentando um escritório com um conjunto de indivíduos a escriturar livros contabilísticos, e o segundo representado um conjunto de transações entre um comerciante e um banco. Afasta porém qualquer pensamento do qual se possa inferir que o princípio da dualidade ao dispor dos comerciantes da altura, tenha, também, criado um clima particular de inovações na arquitetura, na escultura e na pintura.

É possível, assim, deduzir que retirando as influências que o princípio da dualidade teve na racionalização das transações, atitude, ideias e práticas, do registo contabilístico e da administração, nenhuma repercussão teve para além deste campo. Como corolário, arte, contabilidade e gestão não se confundem: a contabilidade – os seus instrumentos e os seus agentes – podem ser retratados como arte, mas não são arte em si mesmo. Daí que a metáfora – arte – quando aplicada à contabilidade não tenha correspondência adequada.

Hausdorfer (1986:121) apresenta também a contabilidade como a arte de escrever livros, e, mais uma vez, não podemos compreender que a contabilidade constituindo, no entendimento de *Florentino* (1980:17), um sistema de registo das alterações sofridas por determinado património, em determinado tempo, seja arte. Esta é uma expressão com um conteúdo concreto, refere-se a um objeto, mas não é um objeto qualquer. A arte é um objeto estético, feito para ser visto e apreciado pelo seu valor intrínseco. As suas caraterísticas

[1] Que se pode admirar no *Yale Center for Bristish Art, New Haven*, USA.
[2] Que se pode observar no *Westfries Museum, Hoorn*, Alemanha.

especiais, tornam-na num corpo à parte, longe da vida quotidiana, sendo encontrada nos museus, igrejas ou cavernas (*Janson*, 1998:9). Sendo certo que o gosto e as nossas opções são condicionados pela cultura e pela envolvente em que estamos inseridos: as obras de arte têm de ser apreciadas no contexto do seu tempo e da circunstancialidade subjacente. A elas estão associados requisitos de imaginação, criatividade, originalidade, auto-expressão e público: predicados que a contabilidade e a gestão não comportam, quer isoladamente, quer na sua totalidade, muito embora possa haver algumas parecenças, mas não passam disso mesmo. A arte tem o condão de penetrar no âmago do ser humano e resiste à passagem do tempo. Já não se faz contabilidade como nos tempos antigos, apesar de poder ser executada como outrora, mas ninguém consegue fazer ou repetir o ato criador da pintura, da escultura e da arquitetura do Renascimento: já existia arte antes de haver contabilidade e gestão.

Em suma, até aos anos 80 do século passado, a contabilidade era apresentada como uma arte de escriturar. A partir desta data, numerosos artigos da chamada contabilidade criativa, começaram a enfatizar não o registo em si, mas os seus efeitos, apresentando a contabilidade como a arte de apresentar contas musculadas ou truncadas (*Grossard*, 1992:7) ou a arte de otimizar resultados (*Bernheim*: 58-60). Estas metáforas aplicadas à contabilidade, apresentam-na como arte de modificar as contas, o que tem subjacente o recurso a opções contabilísticas é à subjetividade na avaliação. Mas isto será arte? É o que nos propomos debater neste trabalho.

2. Os requisitos associados à palavra arte

À palavra arte estão associados os seguintes requisitos (*Janson*, 1986:11-21):

Imaginação. O homem possui uma faculdade estética. Todo o Homem tem necessidade de fazer arte. A capacidade de criar arte é um dos traços distintivos do homem. A imaginação é um requisito importante ao permitir a projeção no futuro, compreender o passado e manter vivo o valor presente.

Na arte, como na linguagem, o homem é essencialmente um criador de símbolos, através dos quais nos transmite, de um modo novo, pensamentos complexos.

As capacidades presentes, na arte do adulto[3], são essencialmente: coordenação, inteligência, personalidade, imaginação, criatividade e sentimento estético. Para se fazer contabilidade e gestão não são necessários requisitos tão elevados, mas admitimos que as quatro capacidades iniciais estão razoavelmente presentes na atividade do contabilista, às quais se juntam a quinta, como requisito do gestor prospetivo. Já o sentimento estético, em nosso entender, está totalmente ausente em termos de contabilidade e da gestão. O artista tem uma capacidade única de penetrar no desconhecido e o seu talento pode exprimir esse desconhecido através da arte. Na contabilidade, o desconhecido não é objeto de relevação contabilística, e a contabilidade não consegue apreender pelo princípio da dualidade as intenções e a incerteza da gestão. A contabilidade foge do desconhecido como o Diabo da Cruz. As técnicas que usa são reducionistas e o que é desconhecido não é refletido na contabilidade, mesmo que o contabilista fosse um artista, no seu sentido vernáculo. A contabilidade é o dia dia, é o registo e análise sistemática da dinâmica das transações que ocorrem no tempo. A arte, por sua vez, é encarada em termos de poesia, e o seu significado exato reflete uma dada cultura, dando origem à sua espantosa diversidade. A contabilidade atravessa, pelo contrário, um momento de forte uniformização em que a imaginação normativa está algo cerceada, apesar do justo valor permitir algumas fantasias. Enquanto o realismo das operações contabilísticas é atualmente uma ambição dos organismos internacionais da contabilidade, pretendendo-se, tendencialmente, o regresso à tradição naturalista da reprodução exata cuja vantagem óbvia é a sua mais fácil compreensão. Este

[3] Há igualmente uma arte para a criança. No entanto, uma criança não pode fazer contabilidade.

realismo, na arte, não é valorizado. É, antes de tudo, uma exceção na história da arte: o artista está mais vinculado à criatividade e à imaginação, caraterísticas que extravasam, naturalmente, a tradição naturalista e um quadro sugere muito mais do que diz e um balanço proporciona mais informação do que os números nele refletidos[4].

Ação gestiva é também uma ação essencialmente virada para o futuro sendo a imaginação, em gestão, um requisito fundamental. A pró-atividade, no seu sentido imaginativo, é essencial à sobrevivência e continuidade da empresa.

Por sua vez, a arte permite-nos transmitir a nossa perceção das coisas: que vai muito além da tradição naturalista da reprodução exata. Embora, muitos esperem que a arte emite natureza, parece-nos, no entanto, que a arte representativa é essencialmente reducionista pelo seu significado literal e pela aparência do mundo quotidiano. A vantagem do realismo é, assim, um pouco difícil de compreender e explicar.

Transposta situação para a contabilidade, dizemos que o modelo do custo histórico / moeda nominal, fornece uma imagem realista ou retratista da situação financeira e patrimonial de uma entidade, tendo subjacente uma imagem, que se quer verdadeira e apropriada. Portanto, em termos de imaginação, e com devidas distâncias, parecem existirem em aspetos comuns à contabilidade, à gestão e à arte.

> **Criatividade.** A criatividade, durante muito tempo, foi um conceito reservado ás Divindades. A sua apropriação pelo artista, a partir de *Miguel Ângelo*, faz dela a pedra angular da arte. Com efeito, nada no processo criador é automático, porque o processo criador assemelha-se a um elo subtil de sucessivos rasgos de imaginação, cujo resultado pode não ser o esperado, quer pela resistência do material, quer pela dinâmica e mutação da imagem no espírito do artista, até que aquela ganhe uma forma visível. Nada disto surge na contabilidade. Aqui o automatismo é dominante, a análise custo/benefício comanda os comportamentos, e a imagem verdadeira e apropriada que se quer atingir, dentro de certos limites, já se encontra previamente traçada.
>
> A gestão, por sua vez, incorpora muito mais criatividade do que a contabilidade, na medida em que a sua criação e execução exigem pinceladas sucessivas de aproximação ao real, em contínua mudança. As reestruturações empresariais requerem imaginação e criatividade face à incerteza do resultado final, e a necessidade de arriscar, constitui a verdadeira essência do trabalho do gestor-empreendedor. O trabalho de gestão implica riscos, sendo necessário um espírito de aventura, que tende a colidir com a rotina da contabilidade. Esta pode ser realizada por qualquer máquina mais ou menos automática, mas nenhuma pode substituir o gestor e o artista: a conceção e a realização de um trabalho estão intimamente ligadas e mostram-se dependentes. A contabilidade não cria obras de arte, pode, quando muito, agregar números. Para o artista, pelo contrário, é preciso talento, para o contabilista, é necessário ter aptidão.
>
> A mais perfeita obra de artesanato não merecerá a designação de obra de arte por lhe faltar o chamado rasgo imaginativo. Os artistas, salvo raras exceções, não trabalham com peças pré-fabricadas, mas com materiais em bruto, sem forma definida.

O processo criador consiste numa cadeia de rasgos de imaginação de forma a obter um objeto tangível. Mas, mesmo trabalhando com peças pré-fabricadas, a imaginação do artista pode relacionar aquilo que parecia não ter conexão e dar-lhe uma nova forma.

De facto, *Picasso* concebeu a surpreendente "Cabeça de Touro", com bocados/peças fabricadas pela indústria de bicicletas – o assento e o guiador – que não são propriamente trabalho artístico: é considerada, contudo, uma obra de arte pela enorme criatividade e pela enorme imaginação subjacentes,

[4] A interpretação dos prejuízos, em 2011, da Banca Portuguesa – BES, BPI, BCP – vai muito para além da expressão dos números. É, sobretudo, uma crematização do passado.

É óbvio que nenhuma máquina pode substituir o artista, cujo trabalho não pode ser reduzido a regras pré-estabelecidas, enquanto o labor do artesão é repetitivo e obedece a normas estáveis.

O artista cria obras de arte, não se limita pura e simplesmente a manufaturar coisas. A palavra criatividade, no entanto, tornou-se um lugar comum através da sua constante utilização, ou aplicação indiscriminada. Por exemplo, na disciplina de *marketing*, fala-se do chamado criativo. Hoje falamos de fabricantes de sapatos e fabricantes de batons como criativos e, de uma forma geral, todas as atividades, produtos ou serviços, que podem ser vendidos no mercado, são consideradas criativos: este raciocínio aplicado à gestão, à contabilidade e às finanças empresariais leva-nos a concluir que criativos não faltam.

Em contabilidade falamos também deste requisito, especialmente depois dos anos 90, quando de forma similar às suas origens, a contabilidade foi conceituada como:

– A arte de calcular resultados (*Lignon*, 1989:17-18);

– A arte de apresentar um balanço/saldo (*Gounin*, 1991:11);

– A arte de truncar balanços (*Ledouble*, 1993:224);

– Descrição financeira - "financial painting" - de uma empresa (*Duska*, 2003:1-45)

– A arte de escrever (*Belkaoui*, 2004:2).

Não se hesita em classificar a contabilidade como arte pura, fina, ou em termos gerais, como arte, sobretudo na ótica dos leitores não contabilistas das demonstrações financeiras (*Stolowy*, 2000:157). Esta criatividade, no entanto, não deve ser confundida com arte: não devemos confundir talento com aptidão. As práticas de contabilidade criativa são, sobretudo, uma aptidão de alguém que conhece as regras pré-estabelecidas, concebidas num circuito de modelo fechado, e as manipula com o intuito de obter determinados objetivos (*Patterson*, 1995:88). Não há aqui, nenhum talento criativo da parte do artista, que, por definição, é completamente imprevisível.

Originalidade. Esta característica é a pedra de toque da criação artística. Uma cópia de um quadro é um simples duplicado. Um trabalho artesanal não é uma obra de arte. Cada artista que se inicia começa por assimilar gradualmente a tradição artística do seu tempo e do seu lugar, até conseguir dominá-la com segurança. Mas, somente, os mais dotados passam além da fase da perícia artesanal erigindo-se a criadores de direito próprio.

Ninguém pode ser ensinado a criar: quando muito, ficará a conhecer os processos da criação. O estudante de Belas Artes pode aprender as técnicas de desenhar, pintar, gravar, compor e os modos consagrados de ver, mas se o seu talento for limitado, é provável que acabe de se encaminhar para as artes aplicadas: pode ser um bom técnico, mas a sua atividade é mais modesta. As artes aplicadas estão profundamente ligadas às necessidades quotidianas, e, por isso, estão a um nível inferior ao da arte propriamente dita.

De igual modo, dominar as técnicas de gestão, pode não ser condição suficiente para ter talento da gestão, para ter a criatividade prospetiva que a gestão exige. Da mesma maneira, dominar as técnicas de contabilidade pode não ser condição suficiente para ser um bom auditor. A contabilidade não tem a originalidade da arte. As mesmas transações e a sua reflexão contabilística são tratadas de forma idêntica, ou quase idêntica, pela generalidade dos contabilistas. Assim, enquanto a obra de arte é um facto original, o contabilista não passa de um artífice consciencioso, que embora fazendo um trabalho hábil, mas de execução trivial, está sempre constrangido ou limitada pelo quadro normativo em que opera: os seus conceitos, juízos e opiniões, ainda que sujeitos a uma revisão constante, não servem de trampolim para a imaginação criadora do artista da arte.

A originalidade, em contabilidade, é, assim, muito duvidosa. Ainda que as peças contabilísticas possam representar a situação patrimonial e financeira da entidade, o nível de talento criador necessário é praticamente inexistente: daí que a contabilidade aplicada seja

considerada, atualmente, como um mero sub-produto do sistema de informação, e avaliada tendencialmente a custo zero (*Albrecht, Sack*, 2000:1-15).

Existe, ainda, uma relação muito estreita entre a continuidade de gestão e a sua reflexão em balanços sucessivos, situação que ocorre, igualmente, nas obras de arte, sem que a sua originalidade possa ser posta em causa. Com efeito, os célebres quadros – Le Déjeuner sur l´Herbe, o Juízo de Páris de *Manet*, e os Deuses Fluviais da Roma clássica de *Rafael*–, sendo obras de arte originais, são o resultado de uma cadeia de relações e estão ligadas aos seus antecessores.

Elos subtis podem ser descortinados na história do pensamento contabilístico, na evolução do pensamento económico e na evolução das teorias de gestão. As teorias contabilísticas, as teorias de gestão e as teorias económicas, são uma cadeia, formam uma teia, assentes numa sequência baseada em juízos, conceitos e opiniões sobre a contabilidade, gestão e economia: a metáfora "não sendo o homem uma ilha", também pode ser aplicada à contabilidade e à gestão.

> **Auto - expressão e público.** Toda a arte implica uma auto-expressão: o nascimento de uma obra de arte é uma experiência intensamente pessoal. O trabalho do artista todavia, não fica completo sem receber a aprovação dos outros, isto é, do público. O processo criador só ficará completo se a obra encontrar um público mais apreciado do que para ser discutido: uma obra de arte resiste à análise mais minuciosa e à passagem do tempo.

Ora bem, os produtos contabilísticos, bem como os oriundos da ação gestiva não são produtos de uma experiência intensamente pessoal: são, quando muito, trabalho de uma equipa, têm uma dimensão acentuadamente temporal e o curto prazo é a referência da ação contabilística e gestiva.

Muitas empresas, sobretudo, as cotadas, têm, também, nalguns casos, um vasto público denominado de utilizadores da informação financeira e investidores, capazes de reagir, de uma forma idêntica como leigos em arte. Estes dizem: Bem! De arte não percebo nada… mas sei do que gosto! Esta frase pode ser extensiva à contabilidade e à gestão. Com efeito, é costume afirmar-se:

Bem! Lá de contabilidade não percebo nada… mas sei que a empresa anda bem!

Bem! De gestão não percebo nada… mas sei que a empresa está a perder mercado!

A arte, assim como a contabilidade e a gestão, são para o leigo, atividades humanas algo complexas, misteriosas, nalguns casos, e até os próprios especialistas – críticos, conservadores de museus, historiadores, contabilistas, auditores, gestores e analistas – limitam-se, dentro da sua área de especialidade, a propor soluções limitadas e sujeitas a revisão.

Há, forçosamente, qualquer coisa de errado numa obra de arte se for necessário um especialista para a apreciar. Para admirar a *Gioconda* não precisamos de especialista, para julgar os Lírios de Água de *Claude Monet*, não precisamos de intermediário: o leigo sabe, pois, analisar uma obra de arte.

Quando falamos do produto contabilístico e do produto da gestão, o desconhecedor, de uma maneira geral, é incapaz de analisar e interpretar o balanço de uma qualquer empresa ou descodificar os relatórios de gestão e outros instrumentos de análise. Surge-nos, em consequência, neste dialogo permanente entre o "*management*" e os investidores da empresa, um conjunto de especialistas cuja autoridade assenta mais na experiência do que no conhecimento teórico. Como a experiência varia de individuo para individuo, é natural a diferença de opiniões.

Na arte, existe uma minoria ativa, que designamos como primeiro público do artista, esta situação é extensiva à gestão à contabilidade, e é refletida na existência de um conjunto de profissões que filtram a informação e esclarecem o outro público.

Voltando, uma vez mais, à auto-expressão, pensamos que a frase não é aplicável à contabilidade e à gestão. Com efeito, não é pensável aplicar a estes ramos do saber, o mito grego do escultor *Pigmalião* que esculpiu uma bela estátua da ninfa *Galatea* e se apaixonou pelo produto do seu trabalho, dando-lhe vida por intermédio de Vénus, ou a nova interpretação dados por *John de Andrea*, ao inverter os papeis: *o quadro, o Artista e o seu Modelo*, apresenta-o absorvido nos seus pensamentos e não se apercebe do olhar da estátua. Assim, a auto – expressão, aplicada à contabilidade levaria o contabilista – coisa imaginável – a beijar o produto do seu trabalho – isto é, as demonstrações financeiras – ou a beijar o relatório de gestão, no caso dos gestores.

Arte e avaliação da arte. Tendo em conta as características específicas destas atividades humanas – contabilidade, gestão e arte – decidir o que é arte e avaliar uma obra de arte são coisas completamente diferentes: fazer contabilidade e avaliar a contabilidade, fazer gestão e avaliar a gestão são, de igual modo, problemas distintos.

Vivemos rodeados de uma envolvente de imagens, que refletem a cultura e os conhecimentos da civilização moderna. Deixámos de reagir a quase tudo, pela banalização sensivelmente de toda a atividade humana, efectuada de forma acelerada e exponencial, pelos meios de comunicação social. Tudo se vulgarizou. Olhamos para os quadros, expostos nos museus e, em nossa casa, com indiferença. Visitamos um museu e passamos rapidamente de um objeto para outro, como quem anda à volta de uma mesa de iguarias. Fazemos uma pequena pausa diante de determinada obra prima, porque fomos informados que a deveríamos admirar. Por outras palavras, vemos a arte, sem olhar para ela: olhar uma obra de arte não constitui tarefa acessível, porque ela não revela facilmente os seus segredos.

Da mesma maneira olhamos com total indiferença ou superficialidade para os balanços, relatórios de gestão, relatórios de auditoria, e somos incapazes de os interrogar e de reagir: a informação televisiva tem mais impacto, um quadro não é uma superfície plana coberta de cores, mas uma imagem à espera de ser reconhecida. De igual modo, um balanço também não é uma superfície repleta de números e agora também de cores, mas representa também uma imagem à espera de ser conhecida.

Se uma obra de arte não pode ser compreendida fora do seu contexto histórico, se assim for, obtemos uma compreensão meramente superficial da pintura, da escultura ou, da arquitetura. Também as imagens contabilísticas e de gestão, devem ser enquadradas na envolvente, na estrutura, na mentalidade, nos valores e nos conceitos que vigoram numa determinada sociedade. A etnologia, numa perspectiva epistemológica, interessa-se pelas estruturas sócias sem esquecer os atores das sociedades estudadas (*Hopwood*, 1983:287-305).

Em suma, contabilidade, gestão e a arte têm muitos pontos em comum, quando analisado o conhecimento numa perspectiva holistica e não cartesiana. Falta, contudo, ao contabilista, a imaginação, a criatividade e a originalidade do artista, que faculta à arte o carácter intemporal e de observação indelével: a gestão, na nossa perspectiva, é, talvez, com as devidas adaptações, mais parecida com a arte.

3. A contabilidade, a gestão e a arte do homem pré-histórico

Quando começou o homem a criar arte, a fazer contabilidade e a gerir? Em relação à contabilidade e à gestão não existem provas concludentes da sua ocorrência no homem pré-histórico (*Schmidt*, 2000:16-19). Relativamente à arte, encontramos, no paleolítico final, as mais antigas e primitivas obras de arte conhecidas: o Bizão Ferido de Altamira, no norte de Espanha, e as Pinturas Rupestres de Lascaux (França), os dolmens e os cromleques.

No Egito, não nos iremos referir à arquitetura dos templos - templo de *Luxor* -, mas à escultura do *Escriba Acocorado*, de pernas cruzadas, alto funcionário da corte, que se encontra no museu do *Louvre*, em Paris. O escriba era considerado um profissional de elevado

nível, um alto funcionário do Estado, ao qual eram confiadas tarefas de índole administrativa, logística, diplomática e militar (*Previts et al.*, 1990:1-16). A par da monumentalidade dos templos Egípcios, encontramos igualmente uma figura da área da contabilidade e da gestão – o escriba – objeto de uma belíssima escultura, o que nos leva a supor que desempenhava funções de alto relevo na sociedade egípcia.

Na Grécia, referências feitas por Aristóteles e Platão, em relação aos conceitos de riqueza e à cunhagem de moeda, indiciam a existência de alguma atividade contabilística e de gestão, ligados sobretudo aos templos. De facto, aparecem, à semelhança dos escribas, os *Apodectai*, que eram uma espécie de contadores públicos.

Os Romanos, profundos admiradores do espírito geométrico dos gregos, criaram uma sociedade extremamente complexa, mas aberta e tolerante. A arquitetura e a escultura tornaram-se o expoente máximo da arte na Roma antiga: o *Coliseu* e a *Basílica de Constantino*, em Roma, na arquitetura, *o Orador*, *o Retrato de um Romano*, a *Procissão Imperial*, os *Desejos do Templo de Jerusalém*, na escultura, são expoentes da arte Romana (*Janson*, 1986:158-167). O imenso Império Romano precisava de contabilidade e de gestão, daí, a existência do contador geral, que era a profissão melhor remunerada em Roma. A gestão do património público era uma realidade, apoiada num sistema de revelação articulado. A arte, e, sobretudo, a arquitetura e a escultura, atingiram em grande nível em Roma. A contabilidade e a gestão atingiram, igualmente, um aperfeiçoamento louvável, sendo âncoras da imensidão deste império.

4. A contabilidade, a gestão e a arte de Roma ao renascimento

Na chamada idade das trevas, ou idade da fé, que ocupa o intervalo entre a antiguidade clássica e o Renascimento Italiano, é um período em que surgiram, igualmente, grandes realizações artísticas, quer em arte românica, quer em arte gótica. Na França, a catedral de *St. Sernin*, em Toulouse, e a catedral de *Autun*, são exemplos de arte românica, ao passo que a catedral de *S. Denis*, a catedral de *Notre Dame*, a catedral de *Charles* e a *Abadia de Westminter*, em Inglaterra, são exemplos do gótico clássico ou gótico flamejante. Na pintura, por outro lado, o apelo à vida quotidiana é o aspeto mais relevante.

Lorenzetti (1320) pinta os quadros do Bom governo das Cidades, e o Bom Governo dos Campos, que se encontram no museu de Sienna, em Itália, e que mostram, a presença do homem dominando a natureza, através da construção de terraços de vinha, pastagens ou campos de cultivo, o que pode ser considerado como as raízes do *corporate governance*. De igual modo - a Iluminura em Pergaminho -, dos irmãos *Limbourg*, exposta no museu de *Chantilly*, em França, reflete o resultado das preocupações com o desenvolvimento económico, depois dos anos 1100. Génova, Veneza e Florença, que ocupam uma posição central no comércio mundial, são o berço do Renascimento, que na visão de *Petrarca* (1330) significa a ressurreição dos clássicos em todas esferas da atividade intelectual, incluindo, as artes plásticas.

É dentro deste contexto económico, cultural e de novas mentalidades que caracteriza o gótico final ou proto Renascimento, nos séculos XII e XII, em Itália, que a pintura, escultura e a arquitetura florescem. Simultaneamente, a envolvente económica, propícia as primeiras manifestações práticas de contabilidade estruturadas no sistema de escrituração das partidas dobradas e fortalece um novo período histórico, no qual novas formas de gestão, comercio e controlo foram lançados.

O Renascimento, movimento essencialmente humanista, significa a crença na importância das humanidades ou letras humanas, numa perspetiva mais secular do que religiosa. Esta filosofia foi decisiva na orientação intelectual do Renascimento: surgem os

grandes mestres do século XV - *Leonardo da Vinci, Rafael, Ticiano, Miguel Ângelo*-, que elevaram a pintura e a escultura a níveis nunca mais alcançados.

A contabilidade é um produto do Renascimento Italiano (*Hendriksen, Breda*, 1992:32), e tendo em conta esta envolvente artística, por excelência, e por força do aparecimento dos primeiros livros impressos, surge, em pleno século XVI, a primeira escola do pensamento contabilístico – A Escola Contista –: o pensamento em gestão era praticamente desconhecido nesta época, embora o termo começasse a aparecer.

A Escola Contista é uma escola oriunda do pleno renascimento das humanidades, e, por assim, dizer, uma escola retratista: é uma escola em que a contabilidade é explicada através de pessoas (metáforas).

5. Do século VI até à Revolução Industrial

Na pintura, no século XVI, aparecem as inquietações maneiristas, que cultivam uma arte conscientemente artificial (*Yamey*, 1989:8-11): a primeira escola de contabilidade é, também, uma escola essencialmente artificial na metodologia. O proto-barroco e o realismo, na pintura, em que os artistas se interessam pela realidade de todos os dias, ganha raízes, enquanto que a contabilidade permaneceu, em termos metafóricos, maneirista e artificial até 1840. Com efeito, os pintores do século XVI cultivavam uma arte conscientemente artificial e amaneirada derivadas de algumas conceções de *Rafael* e *Miguel Ângelo*. As obras do maneirismo facultam uma visão interior, subjetiva e fantástica, em revolta contra o equilíbrio clássico da arte do Renascimento. Os quadros de *Fiorentino* – A descida da Cruz -; o de *Pontorno* – Estudo de uma jovem - ; de *Parmigianino* – Auto retrato – e *Tintoretto* – A virgem do pescoço comprido - ; *El Greco* – O enterro do conde de *Orgaz*-; revelam uma profunda ansiedade e perturbação interiores (*Janson*, 1986:464-469).

As distorções dos maneiristas são objetivas e não arbitrárias, e a colocação das figuras e igualmente arbitrárias. Estamos em presença de um estilo artificial. Este movimento pode ser retratado na contabilidade pela chamada regra de contabilização que os autores da época apresentavam no estabelecimento de padrões que pudessem guiar os contabilistas na sua profissão. Imaginam-se pessoas por trás das contas, criando um artificialismo idêntico aos maneiristas, e que foi expresso na célebre regra de *Hugh Oldcastle*, estabelecido no século XVI (1543), (*Serrano*, 1972:31).

Um século depois, começam a surgir as teorias da gestão científica: os trabalhos de *Robert Owen* (1771-1858), *Charles Babbage* (1792-1871) e *Charles Rupin* (1784-1873), demonstram preocupações com a formação dos trabalhadores e com maiores responsabilidades sociais dentro da empresa (*Marfoy*, 2000-499).

Por volta de 1846, o poeta e crítico francês *Charles Baudelaire* pedia quadros que exprimissem o heroísmo da vida moderna. O artista moderno devia reger-se pela sua experiência directa: para quê pintar um Anjo se nunca se viu nenhum!

O quadro de *Gustave Coubert – os Britadores de Pedra* – que se encontram no museu da pintura de *Dresden*, Alemanha, é o exemplo marcante das novas ideias em pintura, à qual se junta a revolução da mancha da cor, muito característica em *Edouard Manet,* sobretudo, na sua obra monumental, que se encontra no museu do *Louvre*, em Paris, *o Tocador de Pífaro*. Uma tela pintada é acima de tudo uma superfície material coberta de tintas. O realismo e o impressionismo convenceram-se que a importância dada pelo romantismo ao sentimento e à imaginação, representava, antes de tudo, uma fuga ao quotidiano e às realidades da época. O artista deveria reger-se pela sua experiência direta, devendo representar a realidade. *Edouard Manet* (1832:83), no seu quadro Le Déjeuner sur l'Herbe, contesta o realismo argumentando que o mundo da pintura obedece a "leis naturais" diferentes das que governam a realidade quotidiana. O pintor deve ser mais fiel à sua tela do que ao mundo exterior. É o início da chamada arte pela arte. A Figura do Tocador de Pífaro parece tridimensional.

O impressionismo aparece na história da pintura para criar um novo estilo como resposta ao desafio da fotografia. *Manet,* afirma que uma tela pintada é acima de tudo uma superfície coberta de tintas e que devemos "olhar para ela e não através dela". Como corolário, o mundo do espetáculo – salões de dança, concertos, teatro – foram objeto da pintura dos impresionistas. *Renoir* com o Moinho de la galette, *Edgar Debas* e o seu Copo de Absinto, A Banheira, Prima Ballerina, quadros existentes no Museu do *Louvre*, em Paris, são os mais representativos desta corrente na pintura.

A preocupação de pintar pela experiência directa, isto é, sem artificialismo, a focagem das primeiras teorias de gestão nas pessoas, e a passagem da contabilidade da fase maneirista, artificial, para a fase realista e não artificial, ditou o aparecimento da escola personalista da contabilidade (*Marchi*, 1822-1871; *Cerboni*, 1827-1917; *Rossi*, 1845-1921): para quê conceber regras artificiais de movimentação das contas? Por que não aplicá-las a pessoas concretas?

A revolução da mancha da cor, em sentido figurado, o impressionismo, também aparece na contabilidade, com a chamada escola Administrativa ou Lombarda. Os movimentos contabilísticos a duas cores são reducionistas. Interessava fazer a conexão entre os elementos contabilísticos, principalmente técnicos e doutrinários, e os elementos económicos e administrativos: *Villa*, (1801-1889) e *António Tonzig*, (1804-1894), desempenharam na contabilidade o papel de *Manet* na pintura.

No início do século XX, o pós-impressionismo nas artes, revela, sobretudo, insatisfação com as limitações e estilos do movimento anterior.

Esta corrente, na arte, aparece no século XIX (1874), e resulta essencialmente da insatisfação perante as limitações ao estilo dos impressionistas: *Cézane* (1839-1906) no seu Auto-Retrato, *Seurat* (1859-91) no Banhista, *Van Gog* (1853) Comendo Batatas e *Gaugin* (1848-1903) A Visão depois do Sermão, são os expoentes desta corrente.

Os movimentos pós-impressionistas deram origem a três correntes principais (*Janson*, 1989:666), a expressão, a abstração e o fantástico. A corrente da expressão deu origem ao movimento dos *Fauves* (fera), que desenvolveram um estilo radicalmente novo, de cores violentas e ousadas distorções. *Matisse* (1869-1954), com o quadro *A Alegria de Viver*, sintetiza a nova corrente, salientando que a pintura é a disposição rítmica de traços e cores sobre um plano liso e a sua finalidade era dar prazer.

Surge, com *Maurice Denis*, o simbolismo[5], que tem subjacente a ideia de que um quadro - antes de ser um cavalo de batalha, um nu feminino ou um episódio qualquer – é essencialmente uma superfície plana coberta de cores aplicadas com uma certa ordem. *Moreau* (1826-98) com a *Aparição* (dança de Salomé) e *Beardsley* (1872-98), são os mais célebres simbolistas.

A corrente da abstração resulta da análise e amplificação da realidade observada. Em vez de se pintarem 10 maçãs, cuja representação cuidadosamente realista é impossível de expressarem todos os aspectos peculiares do produto, torna a abstração necessária: as Meninas de Avigon, a Guernica, a Mãe e Filho, do *Picasso*, são exemplos desta corrente. O cusbismo insere-se nesta abordagem. O enfoque do fantástico sugere que a imaginação, a visão interior, é mais importante que o mundo externo. Os pintores mais importantes foram *Chagall* (1887-1985), com o Mistério e Melancolia de uma Rua, e *Klee* (1879-1985), com a Máquina Chilreante e *Marcel Duchamps* (1887-1968), com a Noiva, encetaram o movimento Dadaísta da pintura, que se proponha, em geral, acabar com os valores estabelecidos – morais e estéticos – atendendo a que tinham perdido todo o sentido, depois da catástrofe da Grande Guerra.

[5] Os simbolistas apelidaram-se a si próprios de *Nabis* (Profeta em hebraico)

Surrealismo, como sucessor do Dadaísmo, define os seus objetivos como " puro automatismo psíquico, para exprimir o verdadeiro processo do pensamento liberto do exercício da razão e de qualquer finalidade estética ou moral". Esta corrente defendia que era possível transpor um sonho diretamente do subconsciente para a tela, sem intervenção consciente do artista, o que não resultou na prática: *Marx Ernst*, com o quadro o Anjo do Pântano, *Dali*, com a tela Persistência da Memória e *Miró* pintou a Composição, são os grandes representantes deste enfoque.

Na gestão, com Taylor (1915-1956), considerado o pai da gestão cientifica, cria um corpo de princípios conhecido pela Teoria da Gestão Cientifica, no campo da racionalização do trabalho, e, por consequência, capaz de induzir melhoria da produtividade. *Fayol*, investiga o comportamento das organizações e sistematiza os princípios que devem orientar a sua gestão. O homem económico, todavia, nem sempre respondia aos estímulos matérias como se esperava. *Eltay Maio* (1880-1949), contrapõem ao homem económico o homem social, criando a escola das relações humanas. Quando acaba a 2ª guerra mundial, nasce a escola dos métodos matemáticos aplicada à gestão, assente, sobretudo, na análise empírica.

Entramos na fase da modelização da realidade, com os seus pressupostos e restrições, que apontam soluções, muitas vezes, desfasadas da realidade da empresa.

Em 1982, inicia a fase da gestão pela qualidade total, tendo subjacente o movimento das relações neo-humanista, do qual brotam novos conceitos de abordar a gestão: re-engenharia, *down-sizing*, *lean prodution, kaisen*, *jit*, etc.

Na contabilidade, no fim do século XIX, início do século XX e até meados do século, desenvolvem-se teorias contabilísticas em clara ruptura com as anteriores escolas. Inicia-se a fase dos neo contistas, *Fábio Besta* (1845-1922), *Jean Dumarchey* (1874-1946), escola alemã, (*Schmalenbach*, 1873-1955; *Schmidt*, 1822-1950)), a escola italiana (*Zappa*, 1879-1960) e a escola patrimonialista (*Masi*, 1893-1977).

A escola norte americana é uma escola de associações profissionais, em que os seus membros acatam as diretrizes das suas organizações. Os princípios contabilísticos são a base da Escola Americana, que se estrutura, atualmente, em termos epistemológicos, na chamada Teoria da Agência: a informação contabilística é focada como uma resultante da contratação entre agentes económicos (*Kaplan*, 1984:390-418; *Scott, W. R.*, 2003:298-322).

Nos anos 60, aparece a arte concetual, com o mesmo santo protetor da arte *Pop: Marcel Duchamp.*

Esta corrente coloca o problema da arte na conceção e não na execução. É também nesta altura que começam a surgir os primeiros quadros conceptuais da contabilidade, enfatizando-se mais a conceção normativa da contabilidade do que a sua execução. A execução contabilística é um mero sub-produto da conceção (*Chambres*, 1993:1-25).

Que ligação podemos estabelecer entre a contabilidade e a gestão, com a arte e a sua evolução até a arte *Pop* e arte Op dos anos 50/60? O cubismo representa em movimento artístico do princípio do século XX que busca os elementos componentes do quadro nas formas de geometria sólida. É o percursor da retilínea mecanicidade que se manifesta, igualmente, na gestão e na contabilidade. A escola da gestão matemática, parece-nos, em termos de pintura, de teor cubista. A escola de *Schmalenbach* é, em muitos aspetos, uma escola abstrata, e em muitos das suas vertentes de incompreensível aplicabilidade. Legou-nos, contudo, alguns de conceitos básicos necessários à compreensão da dinâmica do balanço e da demonstração de resultados.

Nos anos 50, aparece-nos a arte *Pop* e a arte *Op*. (*Janson*, 1986:716) A arte *Pop* é uma arte essencialmente *Pop*ular, que começou, na realidade, em Londres, nos meados da década de 1950, e teve a sua máxima expressão nos Estados Unidos, onde os artistas tinham ignorado a vida urbana a favor das paisagens, e caracteriza-se pela inserção, nos quadros de arte, de objetos tridimensionais. A arte *Pop*, critica a corrente que preconiza que um quadro não é

essencialmente uma superfície plana coberta de cores, mas uma imagem à espera de ser reconhecida. A arte *Pop* é contrária ao Dadaísmo, na medida em que não é motivada pela repulsa em relação à civilização atual. Esta é considerada uma fonte inesgotável de temas susceptíveis de ser pintados, e, portanto, estes pintores estão interessados na cena urbana diária. É uma escola pós-moderna, que quer colocar na tela a vida dos bairros degradados urbanos, conhecido como *Ash Can School* – escola do caixote do lixo -: o quadro de *Bellon*, a Luta de Box no Ginásio de Sharkey e de Hopper, o Domingo de Manhã Cedo, são os mais representativos desta corrente pós-moderna.

A art Op (*Op Art*), é uma arte próxima das ciências da humanidade, que não tendo a atracão emocional da arte *Pop*, tem, contudo, potencialidades tão ilimitadas como as da ciência e tecnologia. Esta corrente foca sobretudo nas ilusões óticas, que exploram aspetos do nosso aparelho visual: *Vasarely* com Vega (1957) e *Anuszkiewicz* com a tela Entrada para o Verde, são exemplos de arte não rigorosamente figurativa procurando alargar as ilusões óticas em todas as direções imagináveis.

A arte *Op*, também nascida em meados de 1950, é uma arte cerebral e sistemática, assente nas ilusões de ótica. *Victor Vasarely*, o seu principal teorizador, na tela intitulada *Vega*, descreve um quadro, que quase nos força a andar para trás, para a frente, através de um conjunto muito variado de efeitos. A contabilidade criativa também tem o mesmo efeito. Os números expandem-se, curvam-se, contraem-se, numa ilusão ótica parecendo o balanço uma peça digna de arte *Op*.

A gestão dos académicos e a contabilidade dos académicos, são, atualmente, aquilo que a pintura representava no movimento cubista -abstração e surrealismo-, com propensão para a arte fantástica: esta opinião fundamenta-se num conjunto de "*papers*" ou "*dream papers*" que só satisfazem os académicos, mas que, em geral, nada tem a ver com a realidade circulante. São aplicações da pintura pela pintura, da contabilidade pela contabilidade, da gestão pela gestão, modas que a obsolescência começa a corroer, sobretudo, com a recente crise financeira.

Contrariamente, nesta data, a contabilidade e a gestão deixam a sua fase normativa, para passarem a fase empírica, isto é, passam a ter uma preocupação com o real. O estudo de *Brown and Bell* (1968:159-178) sobre a evolução das cotações das empresas marcou o declínio da teoria normativa e descritiva, que começaram, segundo os positivistas, a fazer parte da escola do caixote do lixo da contabilidade, pelo menos no meio académico.

Apareceu, assim, a escola da teoria positiva da contabilidade ou escola sociológica da contabilidade (*Watts* e *Zimmerman*, 1986), em que o objeto de estudo passa a ser o comportamento dos gestores e dos contabilistas, e não as demonstrações financeiras propriamente ditas, rejeitando-se toda a introdução do conceito de juízo de valor na disciplina. Toda a contabilidade produzida, até ao momento, baseada nos antigos valores estabelecidos, perde todo o sentido, na mesma sequência, aliás, da filosofia da arte *Pop* – dadaísmo[6].

Depois dos anos 80, a arte designada de pós-Moderna, caraterizada por uma variedade inquietante de estilos, tem subjacente um ecletismo generalizado e gera uma grande confusão na pintura. Na contabilidade é a fase da contabilidade @ abilidade e dos chamados multiparadigmas. A confusão entre gestão e contabilidade, sobretudo em contabilidade de gestão, é patente. Assuntos objeto da área de gestão são tratados levianamente na área da contabilidade, o que nos leva a sugerir, em termos de metáfora o regresso à era vitoriana da contabilidade.

[6] Corrente da arte que apela da *Non-sense* e à anti-arte com bastante vigor.

Quadro 3 – Cronologia da evolução da Pintura e da Contabilidade

Pintura			Contabilidade		
Movimento	**Século**	**Autores**	**Movimento**	**Século**	**Autores**
Renascimento	XV	*Miguel Angelo*	Dualismo contabilistico	XV	*Lucca Paciolli*
Maneirismo	XVI	*Parmigiano;Tintoretto ; El Greco*	Contas pessoais	XVI	*Hugs Oldcastle*
Realismo	XIX	*Gustave Coubert; Manet*	Contas jurídicas	XIX	*Marchi; Cerboni; Rossi*
Impressionismo	XIX	*Renoir; Debas*	Contas económicas	XIX	*Villa; Touzig; Besta*
O Pós - impressionismo	XX	*Cezane; Gaugin*	A Contabilidade como ciência da empresa	XX	*Zappa, Paton; Masi*
O Pós - impressionismo Abstracção	XX	*Picasso*	Teoria materialista das contas	XX	*Dumarchey*
O Pós - impressionismo Fantástico/Surrealismo	XX	*Miro; Maux Ernest*	Escola matemática	XX	*Garnier*
Dadaísmo	XX	*Chagal e Marcel Duchamps*	Teoria positiva da contabilidade	XX	*Watts e Zimmerman*
Arte *Pop* e Arte *Op*	XX	*Vasarely*	Contabilidade Normativo/Concetual	XX	*Chambers*
Variedade de estilos na pintura	XX	Varios autores	Multiparadigmática	XX	Varios autores

Conclusões

- A conceção da contabilidade, como arte de registar, que se desenvolveu até aos anos 80, foi alterada, depois desta data, para arte de modificar as contas, enfoque que tem subjacente o recurso a opções contabilísticas e à subjetividade na avaliação dos recursos.
- As primeiras regras de movimentação das contas, na contabilidade, têm grandes semelhanças com os objetivos da pintura do século XVI, que cultivam uma arte conscientemente artificial. A ficção das pessoas para explicar o dualismo, é idêntica à visão anterior, subjetiva e fantástica da arte de pintar.
- O enfoque da representação da realidade na pintura, corresponde, na contabilidade, ao explicar as regras do dualismo, não em sentido fictício, mas em sentido jurídico, porque à contabilidade era atribuída a função de exprimir e expressar as relações jurídicas ocorridas entre as pessoas, no contexto de uma relação comercial.
- A contabilidade, considerada por alguns autores como arte plástica, pode, na sua evolução epistemológica, ser comparada, com as devidas diferenças, à evolução da pintura.
- As raízes da *"corporate governance*" já podem ser encontradas no século XIV, como demonstram os quadros do pintor *Lorenzetti*.
- As ruturas verificadas na pintura, nos anos 50, são igualmente verificadas na contabilidade. Com efeito, toda a contabilidade feita até ao momento, em termos

epistemológicos, é baseada na plataforma normativista e passou a ser construída, grandemente, na plataforma positivista – dadaísmo contabilístico -.

- A matriz da arte pós-moderna, depois dos anos 80, caracterizada por um largo espetro de estilos, também se pode vislumbrar na contabilidade, com a introdução do multiparadígmatismo, isto é, na leitura da base de dados contabilística por lentes diferentes, consoante o utilizador.

Bibliografia

Albrecht, W. R. Sack. (2000). *Accounting education: Charting the course through a perilous future*, Accounting Education Series, 16, Sarasota, FL: American Accounting Association.

Alchian, A., 1953, *Uncertainty, Evolution and Economic Theory*, Journal of Potitical Economy, V. 1.

American Institutre of Certified Public Accountants (1953), Accounting Terminology Bulletin, n.º 1 – Review and resume.

Aristóteles, 1457, Poética.

Audas, J., 1993, *Le Window dressing* ou *L'habillage des bilans*, Option Finance, n.º 242.

Ball, R. J.; Brown, P., 1968, *An Empirical Evaluation of Accounting Income numbers*, Journal of Accounting Research, Autumn.

Belkaoui, A. R., 2004, *Accounting Theory*, Ed. 5, South Western, United Kingdom.

Bernheim, Y., 1993, *Lettre ouverte aux responsables de la comptabilité*, Revue Française de Comptabilité, n.º 25, Dicembre.

Bertalanfly, L., 1952, *Problems of life: an evoluation of modern biological thought*, N. York, Wiley.

Bertolus, J. J., 1988, *L'art de truquer un bilan*, Science e Vie Economic, n.º 40, Juin.

Black, M., 1962, *Models and Metaphors – Studies in Language and Philosophy*, N. York, Cornel University Press.

Bonnet, F., 1995, *Piéges (et délices) de la comptabilité (créative)*, Economica, Paris.

Chambers, R. J., 1993, Positive accounting theory and the P.A. Cult, Abacus, V. 29.

Descartes, 1637, Discurso do Método e Tratado das Paixões das Almas, Lisboa, Sá da Costa, Ed. 1968.

Duhem, P., 1906, *The aim and structure of physical theory*, New York, Atheneum, Ed. 1977.

Dumarchey, J., 1933, *Teoria Positiva da Contabilidade*, Ed. Revista de Contabilidade e Comércio.

Duska, R.; Duska, B., 2003, *Accounting Ethics*, Blackwell Publishing, USA.

Fischer, I., 1993, *Mathematical Investigations in the Theory of Value and Prices*, New Haven, Yale University, Ed. 1926.

Florentino, H. M., 1980, *Teoria Contábil*, F.G.V., Ed. 4, Rio de Janeiro.

Forastier, J., 1957, *La comptabilité*, Collections savoir, Paris.

Gounin, J., 1991, *L'art de présenter un bilan*, La Tribune, Mars.

Grossard, V., 1992, *Les resultats de thomson depois par ses brevets*, La Tribune de L'expansion.

Hausdorfer, 1986, *Accounting Bibliography*, Bay Books, Palo Alto, California.

Hendriksen, E.; Breda, M. V., 1992, *Accounting Theory*, Ed. 5, Irwin, USA.

Hopwood, A., 1983, *On trying to study accounting in the contexts in which it operates, Accounting, Organizations an Society*.

Janson, H.W., 1986, História da arte, Fundação Calouste Gulbenkian.

Jevons, W., 1877, *The principles of Science*, New York, Dover publication, Ed. 1905.

Kaplan, S.C., 1984, The evolution of management accounting, The Accounting Review, July.

Kieso, et. al, 2012, *Financial Accounting*, Ed. 8, Jonh Wiley & Sons Inc., USA.

Ledouble, D., 1993, *La créativité en comptabilité***,** Semaine Juridique, Ed. E., Droit comptable, 25 février.

Lignon, M., 1989, L'art de calculer ses bénéfices, L'Entreprise, Novembre, N.º 50.

Lopes Sá, A., 1998, *História geral das doutrinas da contabilidade*, Vislis Editores, Lisboa.

Louçã, F., 1997, *Turbulência na Economia*, Ed. Afrontamento, Lisboa.

Malfoy, B., 2000, *Contrôle de Géstion Social*, in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Géstion et Audit, Economica, França.

Marshall, A., 1890, *Principles of Economics – An Introductory Volum*, New York,

Marx, K.; Engels, F., 1988, *Letters in collected work of Marx and Engels*, London, Lawrence and Wishart.

Mc Closkey, D., 1989, *The Rethorics of Economics*, Madison, University of Wiscosin Press.

Patesson, R., 1995, *New Creative Accounting – Book Review*, Accountancy, November.

Previts, G. et al., 1990, *Accounting History: Definition and relevance*, Abacus, Sydney.

Schmidt, P., 2000, Historia do Pensamento Contabil, Bookman, São Paulo.

Scott, W. R., 2003, Financial accounting theory, Ed. 3, Prentice-Hall, Toronto.

Serrano, A., 1972, Crítica das Doutrinas Contabilísticas e Métodos Ortográficos, Instituto Comercial do Porto.

Stolowy, Hervé, 2000, *Comptabilité Creative*, in Encyclopedie de Compatbilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, França.

Watts, R.C.; Zimmerman, J., 1986, *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall – Englewood Cliffs.

Yamey, B. S., 1989, *Art & Accounting*, Yale University Press – New Haven, London.