

TENDÊNCIAS ACTUAIS DA CONTABILIDADE FACE A UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA

Maria José da Silva Faria¹ & António C. Moreira²

Resumo

O presente artigo tem um duplo objectivo: por um lado, pretende abordar os marcos mais importantes que deram origem à contabilidade como disciplina científica, fazendo uma resenha histórica dos mesmos e, por outro, perspectivar os presentes desafios da contabilidade face ao seu enquadramento histórico.

Palavras-chave: Contabilidade, História da Contabilidade, Teoria da Contabilidade.

Abstract

The present article has two main objectives. Firstly, it intends to address the most important milestones accounting as scientific discipline has gone through. As a consequence a historical review of the main milestones was prepared. Secondly, it addresses the main future challenges taking into account its historical evolution.

Keywords: Accounting, Accounting History, Accounting Theory.

1. Introdução

A origem da contabilidade coincide com as primeiras civilizações humanas, tendo-se iniciado com o homem das cavernas. As manifestações de registo contabilístico foram uma constante ao longo dos tempos, obedecendo inicialmente a uma simbologia pictográfica, baseada em sinais e desenhos gravados em pedras e grutas. Tais vestígios, que ainda hoje existem e são estudados, traduziram a origem de uma preocupação de escrituração contabilística e controlo patrimonial, tendo sido os pilares de todo o pensamento da contabilidade.

Inicialmente, começou por ser uma técnica útil para medir e controlar o património. À medida que o mundo se transformava foi ganhando a atenção privilegiada de muitos estudiosos que contribuíram para a criação de múltiplas correntes de pensamento. Cada corrente influenciou o rumo da contabilidade segundo princípios e orientações próprias, destacando-se o contismo, o materialismo substancial, o personalismo, o controlismo e o neocontismo, o reditualismo, o aziendalismo, o patrimonialismo e o neopatrimonialismo.

Embora o processo evolutivo tenha sido extraordinário, a perspectiva futura é confrontada com alguns aspectos capazes de provocar mudanças profundas na contabilidade como sejam a globalização, o aparecimento dos sistemas e tecnologias de informação e a responsabilidade social e ambiental. Desta forma, o presente artigo pretende abordar os principais desafios da contabilidade tendo por base os marcos importantes que permitiram a sua evolução ao longo do tempo.

O artigo está dividido em cinco blocos. O primeiro apresenta a introdução. O segundo debruça-se sobre o enquadramento histórico da contabilidade. O terceiro, e também o mais

1 Instituto Superior da Maia.

2 Universidade de Aveiro, DEGEI.

comprido, aborda as diferentes escolas do pensamento contabilístico. O quarto bloco perspectiva os principais desafios crescentes enfrentados pela contabilidade, tendo em conta as principais mutações sociais, consequência do industrialismo crescente da sociedade desenvolvida. O último bloco apresenta as conclusões.

2. Enquadramento Histórico da Contabilidade

Muitos e variados foram os esforços congregados na obtenção de prova da contabilidade antiga. Embora haja algumas discrepâncias quanto aos períodos particulares que a contabilidade atravessou ao longo do tempo, Melis (1950) conseguiu descortinar quatro fases diferenciadas, a saber:

- O Mundo Antigo até meados de 1202;
- A Sistematização, que vai de 1202 até ao processo das partidas dobradas;
- A Literatura, que vai de 1494 até 1840, incluindo o período pré-científico; e
- De 1840 até aos nossos dias, que é o Período Científico.

O mundo antigo é o período da pré-história da humanidade caracterizado por manifestações rudimentares de arte e escrita, necessárias para a memorização dos factos, que eram gravados em ossos de animais, rochas e grutas e que apenas faziam referência à quantidade e nunca ao objecto que lhe deu origem.

Com a era Neolítica cresceu a construção de casas, a produção de objectos de cerâmica e a racionalização do trabalho, dando lugar a uma organização social mais definida. Desta forma os registos contabilísticos passaram a estar identificados com os respectivos proprietários dos bens.

No período Mesolítico a escrita contabilística altera-se pela influência dos poderes religiosos, do poder da escrita e da matemática que influenciaram positivamente as teorias contabilísticas. De notar que na Mesopotâmia, há cerca de 2000 anos A. C., já se adoptava o Diário e o Razão para evidenciar factos patrimoniais da riqueza clerical proporcionada pelas colheitas agrícolas.

O mundo romano, dotado de um imenso e poderoso império, difundiu as raízes históricas da contabilidade às várias gerações seguintes. A acumulação de riqueza do seu vasto território esteve associada à melhoria dos sistemas de administração e da ciência jurídica.

A criação de livros para cada actividade e para cada grupo de factos específicos, embora já existente no Egipto e na Mesopotâmia, foi uma característica essencialmente romana. Os livros existentes abrangiam as mais diversas áreas. De acordo com Sá (1997) existiam livros de caixa, de contas correntes, de propriedades, de rebanhos, do movimento vinícola, da produção de azeite, entre outros.

O Mundo Antigo atingiu o seu clímax em torno do império romano, tendo permitido que a semente do conhecimento contabilístico que marcou o Oriente, rapidamente se espalhasse pelo Ocidente.

A fase da sistematização ficou marcada por um ambiente de racionalidade e sistematização de registos, resultado da acumulação de conhecimentos obtidos durante a fase do mundo antigo.

Um dos aspectos mais importantes desta fase é o desenvolvimento das partidas dobradas. Até então a escrituração não era digráfica, mas tendo em consideração o estudo de Besta (1922), a partir do período compreendido entre 1430 e 1438, os lançamentos passaram a ter em consideração a partida digráfica. Este novo método de registo marca o início da contabilidade balaceante ou moderna.

O desenvolvimento do método das partidas dobradas, inicialmente centrado em Itália, rapidamente se propagou a toda a Europa, conduzindo ao natural avanço no modo de escrituração e demonstração dos factos patrimoniais.

A fase da literatura ocupou-se da difusão da contabilidade através dos livros e da comunicação escrita, permitida pelo aperfeiçoamento da imprensa.

Um dos grandes impulsionadores da contabilidade nesta fase foi Pacioli (1494), criador da obra “Suma de Aritmética, Geometria, Proportioni et Proportionalità”. A este autor se deve também a classificação de contas segundo três grupos: (a) contas de pessoas e de valores; (b) contas de gastos; e (c) contas de resultados.

Embora algumas questões especulativas se possam levantar sobre a obra de Pacioli, nomeadamente a ausência de qualquer referência bibliográfica e o facto de haver autores da época que fazem referência à prática das partidas dobradas, pode-se afirmar que a sua obra constituiu uma referência de vulto na divulgação e aperfeiçoamento das técnicas contabilísticas.

A fase pré-científica da história da contabilidade decorreu entre o século XVI e o fim do século XVIII. Como refere Sá (1997), os autores e os livros sobre contabilidade começaram a surgir de uma forma abrupta.

Pietra (1586), antigo monge beneditino, que adoptou a contabilidade comercial aos mosteiros e, em geral, a todos os organismos não lucrativos, expõe os seus conceitos tendo por base raciocínios de classificação de factos através das contas, sendo tal ideologia denominada de contismo e o seu trabalho é considerado a origem da era pré-científica. A ele se deve o agrupamento dos factos patrimoniais em 15 partidas e a sua classificação em três grandes classes contabilísticas (bancária, mercantil e patrimonial) abrindo caminho para a exploração no século XVII do que está por detrás das contas, dando um grande passo em direcção à causalidade contabilística.

Várias são as inovações radicais encetadas neste período (Sá, 1997):

- A introdução da partida múltipla de débitos e créditos, o que permitiu romper com a anterior tradição de que um débito se limitava a um simples crédito;
- A introdução da noção de Balanço de exercício, o que deu origem ao apuramento de resultados anuais;
- A classificação das contas em três grandes grupos, o que veio a permitir a distinção entre o património da empresa e do proprietário, dando assim origem à teoria da empresa.

Para os contistas, o objecto da conta era sempre uma dívida a receber ou a pagar, pelo que, a movimentação obedecia à seguinte regra: “quem recebe deve, quem entrega tem haver” (Sá, 1997:59). Assim, o conjunto de débitos e créditos de uma pessoa em relação a outra constituía uma conta. O título de cada conta era representado pelo nome da pessoa ou coisa, titular dos saldos por ela evidenciados.

A partir do contismo surgiram várias correntes de pensamento contabilístico, entre as quais destacam-se as seguintes (Sá, 1997): o materialismo substancial, o personalismo, o controlismo e neocontismo, o reditualismo, o aziendalismo, o patrimonialismo e o neopatrimonialismo.

Todas estas vertentes doutrinárias ocupam-se em demonstrar o verdadeiro objecto de estudo da contabilidade e em melhorar a sua posição no mundo científico.

3. Escolas de Pensamento da Contabilidade

3.1 O Materialismo Substancial

No período científico esta é a primeira corrente de pensadores a emergir na região da Lombardia, em Itália, liderada por Francesco Villa e, seguida por importantes intelectuais nomeadamente Fábio Besta, Gino Zappa e Vincenzo Masi, que mais tarde desenvolveram também correntes científicas próprias.

Villa (1840) foi o portador de uma fonte inesgotável de conhecimentos em matéria de contabilidade. Começou por admitir que “é a informação que está ao serviço do contabilista

e não o contabilista ao serviço da informação” (Sá, 1997:62), de forma a dar maior relevância, tanto à informação quanto ao trabalho do contabilista. A sua metodologia desenvolveu uma espécie de primeira directriz, que guiou não só o seu pensamento, como também influenciou os conceitos e curso científico da contabilidade ao preocupar-se em conhecer a matéria substancial que se encontra para além do registo.

A corrente materialista define a contabilidade como a ciência do património ligando-a a outras áreas como a economia política, a administração, a organização, o direito, as finanças, a sociologia, a história, a psicologia, a estatística, a matemática e outras ciências, cujo objectivo é maximizar os resultados com o menor dispêndio possível.

O objecto da contabilidade para os materialistas é o património. A equação do balanço (Activos = Interesses nos activos) não distingue entre credores e detentores. Assim, o capital é o somatório da propriedade activa, qualquer que seja a sua proveniência, enquanto os passivos são considerados fontes de capital, pela mesma razão que são os investimentos dos detentores de capital.

Com o nascimento da Teoria Jurídica, que serviu de ponte entre o personalismo e o materialismo, pode-se afirmar que esta última corrente “sofre” uma deficiente classificação e seriação das contas integradas no balanço; de um conceito impróprio de conta, quando considerada como um sistema de registo destinado a evidenciar as mutações ocorridas no valor das contas na sucessão do tempo e daí, o abuso da utilização de termos como “sistema”, vendo-se sistemas onde rigorosamente se deveriam ver “contas”.

3.2 O Personalismo / Teoria Jurídica

Esta corrente surge como reacção à escola contista, que tinha a conta como objecto de estudo. Foram várias as personalidades que deram um contributo apreciável à escola personalista.

Cerboni (1886) introduz um novo método contabilístico: a logismografia. Nos seus trabalhos está explícito o raciocínio de que o ocorrido na empresa ou entidade era motivado por direitos e obrigações, isto é, a contabilidade deixa de ser um mero registo de factos patrimoniais para se ocupar da unidade económica a que designou de azienda, entendida esta como uma série de relações jurídicas que ligam o proprietário à sua empresa. É sob este enquadramento intelectual que os personalistas definiram o património como um conjunto de direitos e obrigações, de onde nasce o significado jurídico dos termos Deve e Haver.

O termo azienda, de origem italiana, foi definido (Sá, 1997:72) como um “património sob a acção administrativa, que age sobre ela e aí praticando actos de natureza económica”.

A função da azienda é meramente administrativa, na medida em que a contabilidade procura evidenciar as relações que são encaradas entre as pessoas sob o ponto de vista jurídico. As contas referem-se sempre a pessoas e exprimem nos débitos e nos créditos os respectivos direitos e obrigações de cada pessoa em relação à empresa.

O grande contributo de Cerboni (1886) foi o de assentar a sua teoria personalista num conjunto de axiomas que separa a instituição da pessoa e que permite à contabilidade o estudo das variações patrimoniais. Igualmente, a contabilidade deve-lhe o princípio da continuidade e o da periodicidade anual, o que permitiu explicitar exercícios administrativos de forma consistente ao longo do tempo.

Rossi (1896) aprofundou os trabalhos de Cerboni e deu ênfase à mutação da riqueza e do meio ambiente externo, complementando a visão do fenómeno patrimonial.

3.3 O Controlismo e o Neocontismo

O controlismo, nova corrente contabilística liderada por Fábio Besta, evidencia e defende a necessidade absoluta da existência de riqueza para que a azienda também exista. De acordo

com Besta (1922), a satisfação das necessidades através da riqueza gera múltiplos fenómenos para os quais é imprescindível uma ciência capaz de os estudar e demonstrar.

Besta (1922) dedicou parte da sua obra ao património fazendo a distinção entre os aspectos económicos, jurídicos e contabilísticos. Ele defende que o direito de possuir algo, por si só, nada vale: o legítimo proprietário conserva todos os direitos sobre as coisas mesmo quando lhe são roubadas. Se não as recuperar, de nada valem. Assim, pode-se afirmar que Besta foi o precursor da aplicação do direito à contabilidade.

Várias foram as contribuições em favor do controlismo. D'Alvise (1935) abordou questões relativas ao inventário, previsões e funções administrativas ligadas ao movimento da riqueza, referindo vários princípios como a tempestividade, a aproximação, a integridade, a especificação e a homogeneidade. Gobbis (1922) vai mais longe ao classificar factos que denomina de administrativos, mas que na realidade são patrimoniais, identificando as suas mutações em activas e passivas e, os factos patrimoniais em permutativos, modificativos e mistos. Finalmente, Vianello (1935) aborda os movimentos patrimoniais de forma dinâmica, clarificando a diferença entre o gerir a riqueza e o que ocorre com a riqueza em movimento, que correspondem à função patrimonial e administrativa.

O controlismo preocupava-se mais em saber o que significava o estudo da conta e qual a sua verdadeira expressão do que com a forma de apresentação da mesma. Era o surgir de um estudo da conta, não dentro de um espírito vulgar, mas científico, constituindo uma aproximação do verdadeiro objecto da contabilidade, o fenómeno patrimonial.

O neocontismo foi desenvolvido por Dumarchey (1943) que defendeu que o valor era a pedra angular da contabilidade e que a conta era “toda a classe de unidade de valores” (Sá, 1997:83).

A grande originalidade de Dumarchey (1943) está relacionada com a classificação das contas. No balanço, em qualquer momento, a soma dos débitos ou das entradas é igual à soma das saídas. As contas do primeiro membro, ou seja as do activo e da situação líquida passiva debitam-se quando aumentam e creditam-se quando diminuem e, que as contas do segundo membro, ou seja o passivo e a situação líquida activa debitam-se quando diminuem e creditam-se quando aumentam.

Concluindo, a obra de Dumarchey classifica os elementos patrimoniais segundo as suas funções de elementos de riqueza, admitindo que os bens são as forças verdadeiras e próprias das aziendas (Sá, 1997:83).

3.4 O Reditualismo

O reditualismo caracterizou-se por abordar os fenómenos da riqueza patrimonial azidental tendo conseguido que o estudo das aziendas tivesse alcançado uma grande expressão nesta escola, embora assumindo duas formas: por um lado, havia os tecnocratas que possuíam um bom entendimento económico/azidental³ e, por outro, os políticos que detinham uma concepção social.

O desenvolvimento desta escola evidenciou que o fenómeno do rédito acontece quando o capital (aqui entendido como todo o património da empresa, decorrente da finalidade lucrativa) varia em resultado da actividade desenvolvida para a utilização do mesmo.

Como conceito, o rédito é muito mais expressivo que resultado, pois é mais genuíno etimologicamente, ou seja, não é uma simples diferença, mas sim, fruto de uma acção como devolução, acréscimo ou redução do capital.

Esta corrente desenvolveu-se na Alemanha e teve como expoente máximo Schmalenbach (1926) que deu prioridade ao rédito, defendendo que o sucesso ou insucesso empresarial de-

³ Este tipo de entendimento deve-se sobretudo a algumas contribuições de carácter cognitivo que, naquela altura, defendiam que o lucro devia ser moderado, enquanto que alguns radicais advogam a maximização do lucro.

pendia dos lucros que a organização conseguisse realizar. As teses de Schmalenbach justificam-se pelo facto de nesse estágio da contabilidade ainda haver autores com dificuldades em enquadrar o lucro de um período no ano cronológico a que correspondia. Os seus postulados sobre o relacionamento dinâmico entre a actividade da empresa e o lucro levaram-no a afirmar que o rédito não depende só da empresa, mas também, do ambiente onde ela está inserida, e que a influencia de alguma forma. Em termos modernos poder-se-ia afirmar que o pensamento de Schmalenbach (1926) está em sintonia com a abordagem estruturalista de Porter (1980).

Os debates sobre o rédito deram origem à chamada contabilidade social, onde as relações com os diferentes actores eram determinantes, sobretudo devido ao facto de no início do século XX a Alemanha estar a sofrer fortes influências socialistas, o que acabaria por influenciar a contabilidade dado esta estar muito próxima do contexto social onde as mudanças eram enormes.

3.5 O Aziendalismo

A azienda, que na perspectiva do trabalho de Cerboni (1886) era entendida como sendo um património sob a acção administrativa do proprietário que age sobre o património praticando actos de natureza económica, tem por objectivo desenvolver actividades capazes de satisfazer as necessidades humanas.

Na ânsia de encontrar o campo de estudos exacto da contabilidade, as escolas de pensamento científico voltaram as suas atenções para a azienda. Contudo, esta só poderia existir se houvesse riqueza e, por conseguinte, a riqueza era considerada como a causa dos fenómenos aziendais. Este relacionamento riqueza-azienda e a necessidade de reunir conhecimentos em torno da azienda deram origem a um novo entendimento empírico, que se designou Aziendalismo.

O aziendalismo desenvolveu-se ao longo de vários anos e sofreu diferentes concepções no estudo dos fenómenos sociais e na contribuição do estudo de diversos estudiosos. A economia aziendal, onde se inseria a contabilidade, teve estímulos nas Escolas Alemãs e Personalistas, onde Cerboni e Rossi defendiam a unidade aziendal, embora de uma maneira distinta dos aziendalistas, o que leva a concluir que estes preconizaram as bases para novos raciocínios.

O contributo dos autores germânicos e italianos foi muito valioso para o pensamento aziendal, sobretudo no que respeita à criação e crescimento das estruturas basilares desta doutrina. De acordo com Sá (1997), Gomberg foi o primeiro a chamar a atenção para a importância da economia aziendal. Observou que uma economia é constituída por várias economias aziendais pelo que propôs que a perspectiva dada à contabilidade deveria ter um ângulo mais abrangente no contexto social. Entendeu, igualmente, que o âmbito da contabilidade deveria ser o da administração económica, propondo que fosse designada de economologia, dado que a contabilidade era a ciência da actividade económica ou do trabalho desenvolvido pela azienda, que tinha por objecto estudar os fenómenos da riqueza, a sua administração e organização.

Nicklisch, mencionado por Sá (1997), deu um forte contributo ao aziendalismo ao incluir nas suas obras não só os métodos e os fundamentos da economia das aziendeas, mas também os elementos constitutivos da azienda (pessoal, trabalho e capital) e os elementos de cognição da vida da azienda.

Ceccherelli pode ser considerado o pai do aziendalismo italiano. Ceccherelli (1922; 1950) considera que na fonte de tudo está uma necessidade específica, que precisa de ser satisfeita pela azienda, tendo em conta a coordenação das suas funções que são equilibrar esses factores (homem e riqueza).

Zappa (1946) complementou os trabalhos de Ceccherelli dando uma nova perspectiva à contabilidade. Ele considera a azienda como um sistema aberto composto por múltiplos subsistemas, que sofre influências de dois ambientes externos, a administração dos fenómenos

aziendais e a que provém do mundo exterior. É no entanto na percepção do capital que a sua contribuição é mais significativa e o aproximam das doutrinas alemãs do reditualismo. Ele rejeita a ideia de que o capital seja apenas moeda, afirmando ser um fundo de valores e nesse âmbito deixa de ter expressão significativa diante do rédito. Para ele o rédito passa a ser o acréscimo que o capital sofre por efeito da gestão num determinado período de tempo.

Onida (1944) preencheu o trabalho de Zappa, sobretudo em aspectos relacionados com a dimensão das empresas, os balanços e as normas contabilísticas. Da obra de Onida pode-se afirmar que ele caminhou um pouco à frente dos outros autores aziendalistas ao dar ênfase à importância da informação proveniente da contabilidade. Um aspecto importante a referir é o facto de os aziendalistas denominarem de económico, o que na realidade era patrimonial, daí a diferença que os aziendalistas primavam por evidenciar em relação aos patrimonialistas, ao considerarem a contabilidade como um ramo da economia aziendal.

3.6 O Patrimonialismo

A conta, o instrumento mais antigo da contabilidade, está na essência da Teoria Patrimonialista. A esta circunstância não será estranho o facto de a conta ser a preocupação primordial subjacente ao controlo do património.

De uma forma abrangente pode-se afirmar que a base do pensamento das escolas contabilísticas assenta numa perspectiva patrimonial que, por sua vez, é a base da contabilidade.

Masi (1943) pode ser considerado como o responsável pela construção da Teoria Científica do Património pelas suas indagações sistemáticas sobre os fenómenos dos custos, das receitas, do rédito e das entradas e saídas financeiras e das suas consequências para o património da empresa. Masi (1943) foi mais contundente nas suas afirmações ao reconhecer que a contabilidade nunca tinha sido estudada à luz de uma estrutura científica e que o personalismo, o controlo e o aziendalismo não tinham legados notáveis no desenvolvimento da contabilidade.

O princípio da autonomia científica da contabilidade proposto por Masi (1971) é consequência da importância dada à informação na escrita e nos registos contabilísticos. Para ele a contabilidade como ciência, só considera os instrumentos de informação como meios que levam ao conhecimento dos fenómenos patrimoniais, que permitem obter, classificar, ordenar e representar os dados que, depois de elaborados, poderão ser utilizados na administração das empresas.

Masi foi também um dos pioneiros na abordagem diferencial que fez ao património estático e dinâmico. Considera o património de acordo com diferentes estados: constituição, gestão ou funcionamento, liquidação, transformação, fusão e cisão. Ele propõe a divisão dos componentes patrimoniais em dois grupos: capital fixo e circulante. Avalia o património de acordo com a sua expressão monetária, mas atendendo a três características: a realidade, a tempestividade e a oportunidade.

Masi (1945) abordou igualmente o equilíbrio do património afirmando que o capital da empresa é uma coordenação de valores que deve encontrar-se em equilíbrio contínuo sob pena de comprometer a solidez e a solvabilidade financeira da empresa. Embora Masi (1945) tenha referido o princípio da “estática patrimonial”, rejeita a expressão de imobilidade e de permanência, afirmando que é de equilíbrio de forças patrimoniais evidentes e medidas pelos valores da substância e da contra-substância.

O legado de Masi foi importante para a contabilidade dado que agrupou os elementos da contabilidade em: imobilizações financeiras, disponibilidades ordinárias, liquidez ou disponibilidade imediata, capitalizações, rendibilidades e exigibilidades, o que denota um amplo domínio dos diversos subconjuntos patrimoniais que influenciam a estática patrimonial.

Masi (1946) constatou que o património não é algo fixo dado que varia com os investimentos efectuados e com as reintegrações dos mesmos. Assim, abandonou as teses do equilíbrio patrimonial defendendo que a temporalidade era de extrema importância para a dinâmica patrimonial.

Dentro desta perspectiva dinâmica do património, Masi (1946) apresenta o levantamento patrimonial que lida com instrumentos contabilísticos revolucionários para a altura, nomeadamente, o inventário, a previsão, os registos e as contas. Desta forma, ele separa o equilíbrio patrimonial dos instrumentos contabilísticos relacionando-os e originando o estudo de equilíbrios patrimoniais sequenciais que estão na base da dinâmica patrimonial.

3.7 O Neopatrimonialismo

Esta corrente apoia-se na Teoria Geral do Conhecimento Contabilístico e tem como ponto de partida os patrimonialistas, tendo em Sá um dos seus grandes expoentes.

É ao abrigo das suas obras que a base desta escola é desenvolvida. Sá (1997) defende a contabilidade como ciência, afirmando que é necessário estudar os fenómenos que dão origem às consequências e define três grandes grupos de relações lógicas:

- As essenciais, relacionadas com as relações íntimas de necessidade, finalidade, meio patrimonial e função;
- As dimensionais, que detectam relações causa-efeito, de tempo, de espaço, de qualidade e de quantidade;
- As ambientais, relacionadas com relações de natureza, administrativas, psíquicas, do pessoal, sociais, económicas, ecológicas, culturais, políticas, legais, etc..

Sá (1997) defende que o axioma principal da teoria neopatrimonialista está na eficácia. Assim, a relevância principal desta ideologia está na riqueza em movimento, pelo que defende que as condições capazes de estudar os fenómenos neopatrimoniais assentam na temporalidade da necessidade, da finalidade, dos meios patrimoniais e, por último, das funções, entendendo-se aqui como temporalidade a duração da ocorrência de um determinado fenómeno.

Sá (1997) defende que as principais funções da teoria neopatrimonialista são a liquidez, a resultabilidade, a economicidade, a estabilidade, a produtividade, a invulnerabilidade e a elasticidade, devendo cada uma das funções salvaguardar as necessidades de pagar, de obter resultados, de ter vitalidade, de possuir equilíbrio, de ter eficiência e de se proteger contra o risco. A nível sistémico Sá (1997) congregou estes dois aspectos na seguinte classificação i) sistemas básicos: liquidez, resultabilidade, estabilidade e economicidade; ii) sistemas auxiliares: produtividade e vulnerabilidade e, iii) sistema complementar: elasticidade.

Esta escola contribui com vários factores imateriais para a criação de resultados na contabilidade, designadamente: a gestão da marca, a carteira de clientes, a qualidade do atendimento, a publicidade, o know-how, as patentes, e o ponto comercial, entre outros. Assim, esta ideologia tem em conta a essência e análise dos diferentes interesses sociais, dando primazia ao valor e troca da informação pela informação.

Dentro de uma perspectiva evolutiva e cumulativa ao longo do tempo, pode-se afirmar que a Escola Neopatrimonialista exprime o presente da Contabilidade como disciplina científica. Contudo, sabe-se que para o desenvolvimento de qualquer teoria, o processo de transformação é lento e deve ser feito com zelo e perseverança, para que seja bem implementada sobre estruturas verdadeiras e apropriadas.

4. Compreender o Presente com Base no Passado da Contabilidade

O processo evolutivo da contabilidade tem sido extraordinário. As influências das diversas escolas têm sido amplas sendo o Neopatrimonialismo, a escola actual dominante, um agregado das diversas influências que moldaram a contabilidade ao longo do tempo. O quadro 1

apresenta uma síntese das diversas escolas, bem como dos diferentes contributos das mesmas para a contabilidade.

Quadro 1 – Síntese dos contributos das escolas contabilísticas.

Escolas Contabilísticas	Contributo para a Contabilidade	Autores	Região	Século
Contismo	<ul style="list-style-type: none"> • Mera observação dos factos patrimoniais • Estudo do funcionamento das contas • O objecto das contas é lidar com as dívidas • Sedimentação de regras de contabilização 	Pietra	Itália	XIX
Materialismo Substantial	<ul style="list-style-type: none"> • Mera observação dos factos patrimoniais • Centra-se no tratamento e utilização da informação contabilística • Aparecimento de novos conceitos, operações e substância • Ligação da contabilidade a outras áreas de estudo 	Francesco Villa	Itália	XIX
Personalismo (Teoria Jurídica)	<ul style="list-style-type: none"> • Personificação das contas • Atribuição de significado jurídico aos termos “deve” e “haver” • Classificação do património como um conjunto de direitos e obrigações • Novo método contabilístico: a logismografia • Nascimento do princípio da continuidade e da periodicidade mensal 	Carboni Rossi Marchi	Itália	XIX
Controlismo e Neocontismo (Teoria Positiva)	<ul style="list-style-type: none"> • A abertura de contas era feita para valores e não para pessoas ou coisas • Classificação dos elementos do balanço em activo, passivo e situação líquida • Hierarquização dos fenómenos • Emergência dos princípios tempestividade, integridade e homogeneidade • Classificação dos factos patrimoniais em permutativos, modificativos e mistos 	Fábio Besta Dálvise Gobbis Vianello Dumarchey	Itália	XX
Reditualismo (Teoria Dinamista e Reditualista)	<ul style="list-style-type: none"> • Para a sustentabilidade do património o que importa é o lucro • O réditio é fruto da empresa e do ambiente em que está inserida • Nascimento da contabilidade social • Relacionamento dinâmico entre a actividade comercial da empresa e o lucro 	Schmalenbach	Alemanha	XX
Aziendalismo	<ul style="list-style-type: none"> • Dotar a contabilidade de instrumentos, princípios e valores que explicam os fenómenos azendaís • Instituição na contabilidade da relação causa-efeito • Distinção de conceitos: liquidez e disponibilidade • Correlação de origens e aplicações de recursos • Correlação de custos com proveitos • Nascimentos do réditio real, hipotético e potencial 	Gomberg Nicklish Ceccherelli Zappa Onida	Alemanha Itália	XX
Patrimonialismo	<ul style="list-style-type: none"> • Controlar o património • Forte importância da informação na escrita e registo contabilístico • Surgimento do objecto de estudo da contabilidade • Avaliação do património com a sua expressão monetária e de acordo com a realidade, tempestividade e oportunidade • Criação da lei da imobilização financeira anormal, da liquidez, da obsolescência, etc 	Masi	Itália	XX

Neopatrimonialismo	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento da teoria sistemática do património aziendal • Tem em conta factores imateriais • Tem em conta a essência e análise dos diferentes interesses sociais • Troca de informação pela informação 	Sá	Brasil	XX
--------------------	--	----	--------	----

Tal como outras ciências, a contabilidade traçou um longo caminho até se afirmar como ciência e ao longo dos séculos sofreu grandes alterações. Diversos têm sido os factores que suscitaram profundas transformações no pensamento contabilístico e que influenciaram a evolução da contabilidade, especialmente no século XX.

É claro que uma perspectiva evolutiva e cumulativa ao longo do tempo é fundamental na evolução de uma ciência: o passado tende a influenciar o presente pelo que os percursos seguidos são influenciados pelos factos presentes e pelos conhecimentos passados. Desta forma, é possível identificar as tendências actuais da contabilidade, as preocupações e as principais mutações históricas:

- A definição de correntes de pensamento que deram maior autonomia e grandeza ao estudo da contabilidade, fortalecendo o aziendalismo e o patrimonialismo em todo o mundo e reduzindo a importância do contismo, personalismo, neocontismo e reidualismo no campo científico.
- Deixou-se de definir o património como um conjunto de direitos e obrigações. Igualmente, os actos e factos administrativos perderam a posição de objectivos de estudo da contabilidade, ganhando esse lugar a riqueza.
- A riqueza e as suas variações determinaram o aparecimento e a existência do controlismo.
- O arrefecimento do aziendalismo, devido aos estudos da economia instauraram a dúvida entre a riqueza vista no âmbito social e no interesse exclusivo da organização,
- O fortalecimento do patrimonialismo em detrimento do aziendalismo, traduzindo múltiplas perspectivas do progresso da contabilidade. Contudo, a problemática da ciência em procurar o objecto de estudo não se extinguem por aqui pois no presente século o grande problema reside no valor.

Os estudos contabilísticos multiplicam-se não só em Portugal como em todo o mundo para resolver problemas como o valor, o ensino da contabilidade, a linguagem contabilística comum, os sistemas de informação e controlo contabilístico, a contabilidade social, etc.

Apesar de Portugal não ter tido grande expressão no desenvolvimento mundial da contabilidade, esta ciência foi objecto de estudo de ilustres professores portugueses tais como Gonçalves da Silva, Martim Noel Monteiro e Jaime Lopes de Amorim. A nível de ensino têm-se destacado os esforços daqueles que investem na formação ao mais alto nível e, conseqüentemente, têm conseguido doutorar-se em contabilidade, contribuindo para o estudo e cientificidade desta disciplina conforme se apresenta no quadro 2.

Se a perspectiva histórica tem sido marcada por uma evolução relativamente incremental, a influência do desenvolvimento industrial promete perspectivas bem mais radicais. A globalização crescente da economia, a rápida mutação tecnológica, sobretudo a nível das tecnologias e sistemas de informação, e a maior sensibilização social e ambiental de grande parte da população promete alterar a perspectiva da contabilidade.

A contabilidade que se ocupa de informar relativamente ao elemento humano e às matérias ambientais encontra-se ainda relativamente pouco desenvolvida não só em Portugal, como em todo o mundo. O surgimento da auditoria e do uso da contabilidade como ferramenta de gestão impulsionaram o desenvolvimento da contabilidade social, nascida no século XX na Alemanha. O impacto ambiental e o elemento humano de uma entidade podem alterar o seu valor patrimonial, ou como dizem os aziendalistas a riqueza da organização.

Quadro 2 – Autores e temas de doutoramento em contabilidade.

Ano	Autor	Tema	Universidade
1935	Polybio Garcia	A unificação dos balanços	Técnica de Lisboa
1935	F. V. Gonçalves da Silva	A regulamentação legal da escrituração mercantil	Técnica de Lisboa
1943	J. Pires Cardoso	Fiscalização das sociedades anónimas	Técnica de Lisboa
1955	Caetano L. Cruz Vidal	Ensaio sobre um planeamento contabilístico racional	Técnica de Lisboa
1962	José António Sarmento	Alguns aspectos do problema da gestão e análise económica dos stocks	Porto
1964	Camilo C. Oliveira	A reintegração acelerada como incentivo fiscal ao investimento	Porto
1991	Rogério F. Ferreira	Normalização contabilística	Técnica de Lisboa
1993	Armandino C. Santos Rocha	Contributo da contabilidade multidimensional para a análise e informação empresarial	Minho
1996	Ilídio Rodrigues Antunes	Evolução e tendências da auditoria informática nas unidades económicas	Técnica de Lisboa
1998	João Baptista C. Carvalho	Proposta de um modelo de informação contabilística para as universidades públicas e sua aplicação em Portugal	Zaragoza (Espanha)
1998	Lúcia M ^a P. L. Rodrigues	Aplicação da teoria dos conjuntos vagos à medida e à gestão do risco cambial e económico	Minho
1998	António Campos P. Caiado	Contributo para a concepção de um modelo de classificação racional das operações empresariais e seu tratamento contabilístico (POC)	Aberta de Lisboa
1998	Victor D. Seabra Franco	Oportunidade de depósito e publicidade das contas anuais em Portugal (1989-1995)	Autónoma de Madrid (Espanha)
1999	José J. Marques Almeida	A informação financeira prospectiva e sua análise: o auditor ante um horizonte de incerteza	Complutense de Madrid (Espanha)
2000	Ana Isabel A. P. C. Morais	Análise contabilística de certos contratos que incorporam cláusulas de opção	ISCTE

Fonte: Costa e Alves (2005)

A internacionalização da vida económica e a globalização dos mercados, resultado da liberalização das trocas comerciais, teve implicações profundas a nível económico, cultural, político e social. Os seus efeitos na Contabilidade têm sido amplos ao ponto de as teorias, filosofias e procedimentos contabilísticos serem pressionados no sentido de haver um entendimento geral sobre a tendência para a harmonização crescente.

O desafio social tem duas vertentes. A primeira está relacionada com a teoria da agência e sobretudo no que toca à conversão da contabilidade num sistema de informação que transmita a todos os stakeholders (internos e externos) a informação necessária relevante para a tomada de decisão. A segunda, relacionada com os custos de bem-estar, i. e., com a externalização dos custos de exploração da mão-de-obra infantil e da mão-de-obra “barata”, que tantos custos sociais tem acarretado ao Terceiro Mundo.

O desafio ambiental. O desenvolvimento da sociedade de consumo trouxe consigo, irremediavelmente, o empobrecimento do meio ambiente físico – ar, água, sol, clima e paisagem. Uma consequência natural deste facto é o desafio da contabilidade ambiental no sentido de dar informações relevantes sobre a delapidação dos recursos naturais ocasionadas por actividades

empresariais prejudiciais ao ambiente bem como a inclusão de custos externos (pelo menos até agora) que transmitam uma realidade ambiental até agora ignorada/adormecida.

Para auxiliar a divulgação de informação contabilística de âmbito social e ambiental, quer a normalização contabilística, quer o ensino da contabilidade devem ser aprimorados: a normalização para preconizar a forma de classificação, divulgação, reconhecimento, mensuração, identificação e conceituação; o ensino para estruturar mentalidades e reforçar a necessidade de actualização de conhecimentos junto das instituições regentes da classe dos profissionais de contabilidade (CTOC – Câmara dos técnicos Oficiais de Contas, em Portugal)

A ligação entre a normalização contabilística e o ensino da contabilidade em Portugal, o contributo científico e os sistemas de informação e de auditoria estão a aproximar a contabilidade mundial. O Financial Accounting Standards Board (FASB) e o International Accounting Standards Board (IASB) trabalham desde 2005 num projecto comum para elaboração de uma estrutura conceptual única da contabilidade que ditará as bases da ciência contabilística de maneira a extinguir problemas como:

- Intangibilidade;
- Linguagem comum;
- Modelos de relato contabilístico;
- Interesses dos destinatários da informação contabilística;
- Explicitação do objecto da contabilidade.

A intangibilidade é um factor que leva a dificuldades de apuramento de valor e consequentemente de registo e divulgação contabilística. O uso alternativo da informação financeira proveniente dos mercados de capitais supera as carências de informação para a gestão mas nem todas as necessidades de todos os utilizadores da informação contabilística são satisfeitas. A necessidade de um modelo contabilístico mais voltado para os intangíveis facilitaria a sua divulgação e consequentemente diminuiria a dependência ao mercado de capitais.

A linguagem comum facilitaria a harmonização contabilística, a leitura, a interpretação e a divulgação de informação contabilística em todo o mundo. A proposta do eXtensible Business Reporting Language (XBRL) é uma alternativa em estudo que poderá constituir o futuro da contabilidade mundial.

O uso crescente da linguagem comum XBRL⁴ facilita o tratamento e comparação das informações financeiras, por parte dos analistas e investidores, contribuindo para o aumento dos investimentos transnacionais, e desta forma cria as condições necessárias a uma ampliação do uso das International Financial Reporting Standards (IFRS) – antes conhecidas como International Accounting Standards (IAS). Pelas palavras de Bonsón et al. (2001, 19) “o reporte digital permite actuar como uma ferramenta que facilita o desenvolvimento do processo de decisão e está a converter-se num motor de troca do seu próprio conteúdo”.

Segundo Faria (2005, 31) “com a aplicação das novas tecnologias da informação à contabilidade, esta revolucionou toda a sua prática. O uso da Internet como meio para a comunicação da informação financeira impõe a necessidade de um mínimo de normalização na sua apresentação, de forma similar ao que vem sendo apresentado em papel”.

A importância e a necessidade que a Internet atingiu hoje nas nossas vidas alteraram a rotina dos profissionais de contabilidade. A própria Internet é um elemento que provoca profundas mudanças na forma como os cidadãos e as organizações comunicam e conduzem os seus negócios à escala planetária.

Liberto das barreiras impostas pelo suporte papel, o relato financeiro ganha contornos imprevisíveis. As empresas tem à sua disposição ferramentas interactivas para transmitir a

⁴ XBRL – formato electrónico para simplificação do fluxo de relatórios financeiros, relatórios de acções, registos contabilísticos e outras informações financeiras, entre programas de software. É um método que foi rebaptizado em Julho de 2000 por XBRL, altura em que foi decidida a criação de um consórcio para a sua difusão. (XBRL Steering Committee).

informação e modelos de apresentação multimédia para activar potenciais investidores e transmitir assembleias-gerais em videoconferência. Os utentes possuem um poderoso leque de ferramentas tecnológicas à sua disposição que lhes permite dispor de informação em maior quantidade e qualidade, um exemplo é o eXtensible Business Reporting Language.

O XBRL é uma especificação baseada no XML – eXtensible Markup Language, que utiliza standards de relatórios financeiros aceites, práticos para exportar mapas financeiros através de todo o software e tecnologia, incluindo a Internet. No XBRL cada dado está devidamente identificado e diferenciado. É o mesmo que dizer que tal informação e conteúdos são entendidos em qualquer lugar por qualquer pessoa.

O XBRL permite à empresa tomar decisões mais sustentadas e elevar a capacidade da Internet para facilitar a troca de informação financeira. Segundo o site www.xbrl.org o XBRL é um instrumento que “... permite um melhoramento dramático no processamento de mapas financeiros. Os documentos XBRL podem ser separados eficientemente, trocados de forma segura, publicados mais facilmente, analisados rapidamente, retirados por investidores de forma simples e permitem investimentos inteligentes”. Pode-se inferir que o XBRL tem a vantagem de eliminar o trabalho duro das obrigações fiscais da empresa e outras exigências de relatórios da indústria e das entidades reguladoras.

O XBRL já foi adoptado como protótipo para a emissão de relatórios financeiros pelas autoridades bancárias australianas, pela Security and Exchange Commission (SEC) nos EUA e está prestes a ser adoptada por entidades do Reino Unido, Alemanha, Dinamarca, Espanha e Japão.

O IASB não é alheio a este desenvolvimento linguístico, pelo que começou já a elaborar um projecto sobre esta matéria com a publicação de um estudo extensivo para debate intitulado Business Reporting on Internet. Estabeleceu também um Comité para estudar a adopção do software XBRL e trabalhar com a equipa que está a desenvolver este software.

Os modelos de relato contabilístico, tal como existem, servem a informação tradicional da contabilidade, não a informação que é necessária ao uso e tomada de decisão pelos utilizadores da informação de contabilística. Acrescenta-se a dificuldade de ultrapassar antigas tradições contabilísticas e os actuais desafios da contabilidade social, verde e intelectual. A modelação dos actuais modelos contabilísticos, face às necessidades informativas e aos desafios da contabilidade, permitiria superar as dificuldades da teoria da agência, forçaria alterações normativas e novas perspectivas ao nível profissional contribuindo para os diferentes interesses dos utilizações da informação contabilística que se espera ser verdadeira, comprável e integral.

A condução do tratamento de cada um destes problemas pode ser resolvida por via da normalização contabilística ou, alternativamente, pela teoria da contabilidade (estrutura conceptual). Uma estrutura conceptual deve incluir entre outros os seguintes elementos:

- Objecto da informação contabilista;
- Perímetro da informação contabilística;
- Objectivos e destinatários da informação contabilística;
- Modelos da informação contabilística.

Por virtude do enquadramento de Portugal dentro da União Europeia e do endosso que a União Europeia fez das normas do IASB a normalização portuguesa assenta nas seguintes bases:

- Directiva 78/660/CEE do Conselho de 25 de Julho de 1978, normalmente referida como 4ª directiva, com a redacção resultante das alterações posteriores.
- Directiva 83/349/CEE do Conselho de 13 de Junho de 1983, normalmente referida como 7ª directiva, relativa às contas consolidadas.
- Regulamentos e directivas que na sequência da Declaração de Lisboa (Julho de 1998) até ao regulamento que endossa as normas internacionais e regulamento

(CE) n° 1606/2002, constituem o conjunto de diplomas que enquadram a aplicação das NIC's em Portugal, designadamente a Directiva 83/635/CEE do Conselho de 8 de Dezembro de 1986 relativa às contas anuais dos bancos e outras instituições financeiras, e a Directiva 91/674/CEE do Conselho de 19 de Dezembro de 1991 relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros. O conjunto de diplomas dirige-se às sociedades cujos títulos são cotados em bolsa.

- Normas Internacionais de Contabilidade (endossadas pela UE)
- Legislação complementar (directrizes e normas interpretativas)

Na sequência do diploma 1606/2002 a Comissão Nacional para a Contabilidade (CNC) disponibilizou para as contas de 2005 novos formulários para o balanço, demonstração de resultados e demonstração de fluxos de fundos.

Em 19 de Outubro de 2006 a CNC divulgou o projecto/rascunho do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e, em 3 de Julho de 2007, aprova o SNC com previsão de entrada em vigor em 2010. Este novo sistema foi inspirado nas normas internacionais de contabilidade e nas IFRS dando origem às NCRF, vindo a substituir o POC e legislação complementar. É um modelo semelhante ao do IASB adoptado na U.E., garantindo compatibilidade com as directivas contabilísticas comunitárias. Tem em conta diferentes necessidades de relato contabilístico face ao diferente ambiente/realidade económica e financeira que o irá acolher. Cumulativamente é um modelo flexível que permite adaptabilidade face às alterações que possam surgir nas normas do IASB.

Observa-se total similaridade entre a estrutura conceptual do SNC e a estrutura conceptual do IASB. Quanto às normas emitidas e aprovadas pelo SNC, a diferença face à normalização internacional ressalva-se no cuidado para realização da informação das pequenas e médias empresas mais ajustada à sua realidade. Este objectivo, que parece implicitamente ser seguido, melhora significativamente o relato financeiro nacional, suaviza a “imposição” da aplicação das normas internacionais ao mesmo tempo que apoia a internacionalização das empresas, reduz a atitude mecanicista na aplicação dos instrumentos contabilísticos, promove melhoramentos no nível de ensino e aplicação das matérias contabilísticas, na actuação dos profissionais da classe e incrementa o aparecimento de quadros técnicos ao nível europeu e internacional.

Anotase que as alterações impostas pelo SNC, alteram não só a estrutura conceptual que se procurava no POC, e que se queria acreditar existir, como a hierarquia da DC 18, que estabelecia, primeiro, o POC, segundo, as directrizes contabilísticas e interpretações técnicas e, terceiro, as normas internacionais de contabilidade (IASB). Actualmente essa hierarquia sublevou-se, vigorando apenas o SNC (substitui POC, DC e IT) e as normas internacionais do IASB.

Neste novo modelo há uma estrutura conceptual que é visível, mas que parece ser insuficiente face aos problemas a tratar neste artigo, conforme se apresenta no quadro 3.

O quadro conceptual, correspondente a este conjunto, não resolve as dificuldades (problemas em estudo) que serão alvo de acervo bibliográfico, e não é de esperar que as alterações resultantes da reorganização em curso alterem este facto. Sobre as alterações futuras que se esperam no SNC, inspirado no IASB, anote-se o esclarecimento de Bullen e Crook (2005, 3) “um aspecto que na estrutura não será mudado é a estrutura básica dos conceitos. Ambas as estruturas (do FASB e do IASB) estão organizadas de forma similar, começam com os objectivos, depois definem características qualitativas da informação financeira, elementos das demonstrações financeiras (incluindo activos, passivos, rendimentos e gastos) critérios para o reconhecimento nas demonstrações financeiras, atributos unidades de medida para reconhecimento de activos, passivos e finalmente apresenta as demonstrações financeiras, divulgações nas notas e outras formas de relato financeiro. O FASB apresenta os seus conceitos numa série de documentos separados. A estrutura do IASB tem um pouco a mesma estrutura, mas num só documento.”

Quadro 3 – Estrutura conceptual do POC vs estrutura conceptual do SNC.

Estrutura conceptual	<ul style="list-style-type: none"> • Os aspectos conceptuais constam dos capítulos 1 a 5 do POC e na DC 18; • Não apresentados os conceitos nomeadamente de activo, passivo, capital próprio, proveitos e ganhos e custos e perdas. 	<ul style="list-style-type: none"> • É aplicável à generalidade das entidades e independentemente da sua dimensão e das suas maiores ou menores necessidades de relato financeiro; • Semelhante à EC do IASB; • Não são apresentados os conceitos fundamentais; • A EC/SNC não é NCRF tal como a EC/IASB também não é uma NIC (IAS); • A NCRF-PE inclui um apêndice – definições (glossário de termos).
Princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) e características qualitativas	<ul style="list-style-type: none"> • PCGA – o POC prevê sete PCGA (capítulo 4) – continuidade, consistência, especialização ou do acréscimo, custo histórico, prudência, substância sobre a forma e materialidade. • Características da informação financeira – O POC (capítulo 3) prevê 3: relevância, fiabilidade e comparabilidade 	<ul style="list-style-type: none"> • Tal como a EC/IASB a EC/SNC não prevê PCGA, embora os PCGA do POC estejam previstos como características qualitativas ou pressupostos subjacentes; pressupostos subjacentes: regime do acréscimo e continuidade; • Características qualitativas – compreensibilidade, relevância, materialidade, fiabilidade, representação fidedigna, substância sobre a forma, neutralidade, prudência, plenitude e comparabilidade.
Imagem verdadeira e apropriada	<p>POC (item 3.2)</p> <p><i>“Estas características juntamente conceitos, princípios e normas contabilísticas adequados, fazem que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa”.</i></p> <p>A nota 1 do ABDR contempla o “mecanismo derogatório” da imagem verdadeira e apropriada</p>	<p>SNC §46</p> <p><i>“As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando apropriadamente, a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade. Se bem que esta estrutura conceptual não trate directamente tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação”.</i></p>
Hierarquia de aplicação de normas	<p>Definidas na DC 18 (revista):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. POC, directrizes contabilísticas e interpretações técnicas 2. NIC (IAS), cf. Regulamento (CE) n° 1606/2002; 3. NIC (IAS), NIRF (IFRS) e respectivas interpretações (SIC/IFRIC) 	<p>Nas entidades que utilizem as NCRF:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. SNC 2. NIC/IAS, cf. Regulamento (CE) n° 1606/2002; 3. NIC/IAS e NIRF (IFRIC) e respectivas interpretações (SIC-IFRIC). <p>Nas entidades que utilizem as NCRF-PE:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. NCRF e NI; 2. NIC/IAS, cf. Regulamento (CE) n° 1606/2002; 3. NIC (IAS), NIRF (IFRS) e respectivas interpretações (SIC/IFRIC).
Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras	<p>O POC e as DC não definem reconhecimento</p>	<p>É apresentada a definição de reconhecimento, associada ao cumprimento de dois requisitos: probabilidade de benefícios económicos futuros e fiabilidade da mensuração.</p>
Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras	<p>O POC e as DC não definem mensuração. No entanto especialmente a DC 13 – conceito de justo valor, apresenta diversos conceitos contemplados na EC/SNC, nomeadamente o justo valor.</p>	<p>É apresentada a definição de mensuração e apresentam-se os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável (de liquidação), valor presente e justo valor.</p>

Fonte: Guimarães (2007).

Portanto, acolhendo esta opinião, não devemos esperar que o quadro conceptual venha a levantar indeterminações como:

- O que é que se entende por contabilidade?
- Aceitando a ideia de que a contabilidade é um sistema de “informação”, qual o objecto da informação?
- Aceitando como realidade que a informação contabilística respeita a elementos em que se incluem os activos, passivos, rendimentos e despesas, qual o perímetro de observação da realidade ou, colocando o problema de outra forma, qual a referência para delimitar o objecto da informação?

Com o novo modelo da CNC, o SNC, a normalização contabilística portuguesa passa a dispor de uma estrutura conceptual inspirada na do IASB, que é insuficiente para tratamento das tendências actuais como a intangibilidade, o ambiente, o elemento humano, entre outros, motivando análises, debates e congressos para encontrar vias de solução para a comunicação da informação contabilística de capital humano e matérias ambientais, relato da responsabilidade social empresarial, e outros elementos contabilísticos.

5. Conclusão

A Contabilidade, como ramo do saber tão antigo como o próprio homem, atravessou várias correntes de pensamento dentro do contexto económico e social ao longo dos tempos - o contismo, o personalismo, o neocontismo, o controlismo, o aziendalismo, o patrimonialismo e o neopatrimonialismo - pelo que são inúmeros os estudos sobre a evolução do seu pensamento, objecto de estudo, objectivos da actividade e funções.

A evolução do pensamento das diversas escolas contabilísticas identificou diversas tendências: o contismo, cujo objecto eram as contas, o personalismo, que aborda as contas personificadas, o controlismo, cujo objecto é o controlo, o aziendalismo, que se debruça sobre as actividades das aziendas e o patrimonialismo que congrega uma convergência para o património como o grande objecto da contabilidade.

A Contabilidade, neste processo evolutivo, visou sempre estudar as transformações da riqueza patrimonial, observando o seu comportamento e a ocorrência dos múltiplos fenómenos que originaram essas metamorfoses. Hoje em dia, a contabilidade permite demonstrar, de forma qualitativa e quantitativa, o património da entidade como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros que ocorrem na empresa podendo resultar, ou não, em lucro.

A sofisticação do comércio e o seu desenvolvimento em quase todo o mundo levou a que a contabilidade se alterasse rapidamente, aperfeiçoando as técnicas dos profissionais da classe. Esta mudança representou a decadência da escola italiana, que teve uma hegemonia contabilística durante largos anos, e a ascensão da escola americana por sobreposição da voz da razão ao poder político, que começou a limitar o aparecimento de novas escolas de contabilidade em Itália, sobretudo a partir do patrimonialismo.

A partir desse momento e até aos nossos dias, a contabilidade atravessou um grande processo de mutabilidade, em resultado do crescimento abrupto da actividade industrial, que atrai investidores e banqueiros, fazendo crescer continuamente a necessidade de fornecer informações fiáveis e úteis para os seus usuários.

Se aparentemente o caminho percorrido foi longo, com inúmeras correntes de pensamento económico a exercer a sua influência, alimentando o processo contínuo de mutabilidade, muitas vezes apoiadas em mudanças sociais, como a revolução francesa, a revolução industrial ou a revolução socialista, pode-se dizer que face aos novos desafios supracitados é de esperar que a contabilidade abra as suas portas a novas influências contemporâneas que se fazem

sentir no seio das empresas, sobretudo as que perspectivam externalidades maiores, como as novas tecnologias, o capital intelectual e o desafio ambiental. Não obstante, face a todos estes desafios, o objecto da contabilidade parece permanecer imutável: propiciar condições para que os stakeholders possam tomar decisões mais racionais para a preservação, ampliação do património e, conseqüentemente, continuidade da empresa.

Embora o objecto da contabilidade seja implicitamente o património e os seus objectivos consistam em fornecer informações fidedignas sobre o património, e sobre o resultado da entidade aos diversos usuários da informação contabilística, os desafios actuais parecem perturbadores: as relações ambientais e a sua correcta inclusão na esfera empresarial, a necessidade de harmonização contabilística num processo de globalização crescente, a inclusão dos custos sociais na vida quotidiana das empresas, a emergência de uma onda de corrupção apoiada na utilização da contabilidade paralela, o branqueamento de capitais, a intanibilidade, a teoria contabilística, a normalização contabilística, etc.

Embora a perspectiva histórica tenha servido de enquadramento para compreender o que a contabilidade como ciência é hoje em dia, os desafios crescentes – como a globalização, a revolução tecnológica, o capital intelectual, os activos intangíveis e o desafio ambiental – perspectivam um futuro imprevisível. Assim, parece óbvio que embora o objecto da contabilidade permaneça o mesmo os elementos perturbadores do património nunca foram tantos...

Bibliografia

- Besta, F. (1922). *La Ragioneria*. Milão: Vallardi.
- Bonsón Ponte, E., Escobar Rodríguez, T. e Gago Rodríguez, S. (2001). *Los sistemas de Reporting Digital. Hacia un nuevo enfoque de la contabilidad financiera*. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Madrid.
- Bullen, H. e Kimberley, C. (2005). *A new conceptual framework Project. Revisiting the concepts*, FASB-IASB. Documento on-line, http://www.fasb.org/communications_paper.pdf.
- Ceccherelli, A. (1922). *L'Indirizzo Teórico Degli Studi di Ragioneria*. Milão: Vallardi.
- Ceccherelli, A. (1950). *Il Linguaggio dei Bilanci*. Florença: Felice Le Monnier.
- Cerboni, G. (1886). *La Ragioneria Scientífica e le Sue Relazioni com le Discipline Amministrative e Sociali*. Milão: Vallardi.
- Costa, C. e Alves, G. (2005). *Contabilidade financeira*. Lisboa: Publisher Team.
- D'Alvise, P. (1935). *Principi e Precetti di Ragioneria*. Pádua: CEDAM.
- Dumarchey, J. (1943). *Teoria Positiva da Contabilidade*. Revista de Contabilidade e Comércio, Porto.
- Faria, M. J. (2005). “XBRL: reflexões sobre uma nova linguagem contabilística”. *Revista do Técnico Oficial de Contas*, nº 63, ano VI, pp. 30-33
- Gobbis, F. (1922). *Ragioneria Generale*. Milão: Albrighi Segati.
- Guimarães, J. C. (2007). “A estrutura conceptual da contabilidade – do POC ao SNC”. *Revista da CTOC*, ano VIII, nº 91, pp.53-54.
- Masí, V. (1943). *La Ragioneria come Scienza del Patrimonio*. Pádua: CEDAM.
- Masí, V. (1945) *Statica Patrimoniale*. Pádua: CEDAM.
- Masí, V. (1946). *Dinâmica Patrimoniale*. Pádua: CEDAM.
- Masí, V. (1971) *La Scienza del Patrimonio*. Farigliano: Nicola Milano.
- Melis, F. (1950). *Storia Della Ragioneria*. Bolonha: Cessare Zuffi.
- Onida, P. (1944). *Le Dimensioni del Capitale di Imprese, Concentrazioni, Transformazioni, Variazioni di Capitale*. Milão: Giuffrè.
- Pacioli, L. (1494). *Summa Aritmética. Geometría, Proprotioni i Proportinalità*. Milão: Galli Thierry.

- Pietra, A. (1586). *Indirizzo Degli Economia*. Biblioteca Centrale Vittorio Emmanuele II.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy*. New York: Free Press.
- Rossi, G. (1882). *L'Ente Economico-Amministrativo*. Regio Emilia: Artigianelli.
- Sá, A. L. (1997). *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas Editora.
- Schmalenbach, E. (1926). *Dynanische Bilanz*. Leipzig: G. A. Gloeckner.
- Vianello, V. (1935). *Instituzioni di Ragioneria Generale*. Milão: Albrighi Segati.
- Villa, F. (1840). *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Publiche*. Milão: Angelo Monti.
- Zappa, G. (1946). *Il Réddito di Imprese*. Milão: Giuffrè.

Contactos:

Maria José da Silva Faria
Av. Carlos Oliveira Campos – Castelo da Maia
4475-690 Avioso de S. Pedro
mfaria@docentes.ismai.pt

António C. Moreira
Universidade de Aveiro
DEGEI - Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial
Campus Universitário de Santiago
3810-193 AVEIRO
amoreira@ua.pt