



Universidade de Aveiro
2014

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração

Sílvia Cristina Ferreira das Neves **A Influência da Envolvente Económica na Teoria da Contabilidade**

Sílvia Cristina Ferreira das Neves **A Influência da Envolvente Económica na Teoria da Contabilidade**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica da Professora Carla Manuela Teixeira de Carvalho, Equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, e sob a coorientação da Professora Augusta da Conceição Santos Ferreira, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho às minhas filhas.

O júri

Presidente

Prof. Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora Coordenadora S/Agregação, Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

Prof. Doutor Paulo Alexandre Pimenta Alves
Professor Auxiliar, Universidade Católica Portuguesa

Mestre Carla Manuela Teixeira de Carvalho
Equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade
e Administração da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Começo por agradecer à Professora Carla Carvalho e à Professora Augusta Ferreira toda a colaboração, disponibilidade, dedicação e estímulo prestados incondicionalmente ao longo da realização desta dissertação. Todos os valiosos comentários, correções e propostas enriqueceram e contribuíram de forma decisiva para a sua realização. Quero também agradecer-lhes todas as oportunidades que me proporcionaram, que foram fundamentais para o enriquecimento de todo este percurso. Por tudo o que fizeram, estou-lhes agradecida e expresso aqui o meu reconhecimento.

.

palavras-chave

Teoria da Contabilidade; Envolve Económica; Acontecimentos Económicos; História da Contabilidade

resumo

A Teoria da Contabilidade tem vindo a evoluir por influência das, e em consonância com as, mudanças verificadas no meio envolvente em que se desenvolve, em especial a sua envolvente económica.

A evolução da Teoria da Contabilidade e, mais recentemente, da própria normalização contabilística, sofreu influência de fatores económicos, tais como o desenvolvimento dos mercados de capitais, as crises e os escândalos financeiros.

Assim, motivados por este contexto, ao analisarmos a evolução do pensamento contabilístico, salienta-se o facto de se verificar que os avanços contabilísticos são mais visíveis em uns períodos do que em outros, fruto das necessidades sentidas em cada momento e da própria envolvente que rodeia a Contabilidade, influenciando-a e sendo influenciada por aquela. É, por isso, importante perceber o conteúdo e os processos de evolução do meio envolvente, já que este tem influência na definição das estruturas e práticas das organizações e, conseqüentemente, na Contabilidade.

Assim, se a Contabilidade foi evoluindo, fruto das mudanças que ocorrem no ambiente em que as organizações se inserem, consideramos importante perceber o conceito de envolvente e a sua influência na Contabilidade, avaliando o modo como a envolvente económica influenciou a Teoria da Contabilidade, identificando os principais acontecimentos e fatores económicos que mais contribuíram para essa evolução, consubstanciando estes os objetivos da presente dissertação.

As nossas conclusões apontam no sentido de que, a configuração dos objetivos da informação financeira procura acompanhar as necessidades dos seus utilizadores, as quais têm sofrido a influência das características da envolvente em que operam, nomeadamente do seu nível de desenvolvimento económico e tecnológico, da forma como se desenvolvem os sistemas de financiamento das empresas e da separação entre propriedade e gestão. Acredita-se que a Contabilidade possa evoluir muito mais, mas a dimensão e a direção dessa evolução dependem de muitos fatores institucionais, económicos e sociais. A adoção obrigatória de normas contabilísticas parece estar a condicionar a evolução do pensamento contabilístico e do próprio ensino da Contabilidade, que tende a focalizar-se nos normativos contabilísticos em vigor.

keywords

Accounting Theory; Economic Environment; Economic Events; Accounting History

abstract

In the current context the theory of accounting has evolved under the influence of, and according to, the changes which occur in the environment in which it develops, especially the economic environment.

The evolution of the accounting theory and, more recently, of the accounting standard itself, was influenced by economic factors, such as the development of capital markets, financial crises and scandals.

Thus, motivated by this context, by analyzing the evolution of accounting thought, it is worth mentioning the fact that it appears that accounting improvements are more visible in some periods than in others, due to the needs felt in each moment and to the environment surrounding accounting, influencing it and being influenced by it. Therefore, it is important to understand the content and process of evolution of the environment as it influences the definition of the structures and practices of organizations and, consequently, on accounting.

Thus, if accounting has evolved, due to changes occurring in the environment in which organizations fall, we consider important to realize the concept of environment and its influence on accounting, assessing how the economic climate has influenced the accounting theory by identifying the main events and economic factors that contributed to this development, these constituting the goals of this dissertation.

Our findings show us that the setting of the objectives of financial reporting seeks to monitor the needs of its users, which have been influenced by the characteristics of the environment in which they operate, including its level of economic and technological development, the way how systems of corporate finance develop and the separation between ownership and management. It is believed that accounting can evolve much more but the size and direction of that evolution depends on many institutional, economic and social factors. The mandatory adoption of accounting standards seems to constrain the evolution of accounting thought and of the accounting teaching, which tends to focus on the accounting standards in force.

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	X
RESUMO	XI
ABSTRACT	XII
ÍNDICE GERAL	XIII
LISTA DE ABREVIATURAS	XIV
CAPITULO I – INTRODUÇÃO	1
1. Enquadramento e justificação	1
2. Objetivos e relevância do estudo	3
3. Estrutura da dissertação	3
CAPITULO II - ENQUADRAMENTO TEÓRICO	5
1. Conceitos de Contabilidade	6
2. Conceitos de Teoria da Contabilidade	8
3. Evolução do pensamento contabilístico	10
4. Os primórdios do pensamento contabilístico	10
5. O período da idade média	13
6. O período pré-científico	15
7. O período científico	16
7.1. O personalismo	17
7.2. O materialismo	18
7.3. O reditualismo	19
7.4. O positivismo	19
7.5. O patrimonialismo	20
7.6. O neo-patrimonialismo	20
7.7. A evolução da Contabilidade através de paradigmas	21
8. Considerações finais acerca do atual pensamento contabilístico	23
CAPITULO III – A INFLUÊNCIA DA ENVOLVENTE NAS ORGANIZAÇÕES	26
1. A influência da envolvente na Contabilidade	29
2. A influência da Economia na Contabilidade	30
3. A influência da envolvente económica na Teoria da Contabilidade	31
CAPITULO IV - ACONTECIMENTOS ECONÓMICOS MARCANTES NO SÉCULO XX E SUA INFLUÊNCIA NA TEORIA DA CONTABILIDADE	33
1. Da sociedade industrial à sociedade do conhecimento	33
1.1. Influência na Contabilidade	34
2. Os sistemas de informação e as novas tecnologias	35
2.1. Influência na Contabilidade	36
3. A economia globalizada	37
3.1. Influência na Contabilidade	38
4. Os mercados de capitais	39
4.1. Influência na Contabilidade	39
5. As crises	40
5.1. Influência na Contabilidade	41
6. Os escândalos financeiros, a auditoria e o governo das sociedades	42
6.1. Influência na Contabilidade	43
7. As IFRS	44
7.1. Influência na Contabilidade	45
8. A linguagem XBRL	45
8.1. Influência na Contabilidade	46
9. A Contabilidade responsabilidade social e ambiental	46
9.1. Influência na Contabilidade	47
CAPITULO V – CONCLUSÕES	49
1. Limitações do estudo	50
2. Possíveis desenvolvimentos do estudo	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

LISTA DE ABREVIATURAS

AAA – *American Accounting Association*

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

EUA – Estados Unidos da América

IASB – *International Accounting Standards Board*

ICAEW – *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

SEC – *Security and Exchange Commission*

TIC – Tecnologias da Informação e da Comunicação

UE – União Europeia

XBRL – *Extensible Business Reporting Language*

XML – *Extensible Markup Language*

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

1. Enquadramento e justificação

A definição e o corpo teórico de uma qualquer ciência social, onde se inclui a Contabilidade, não é, geralmente, pacífica, não só pela existência de diferentes opiniões sobre a mesma realidade mas também porque a dita realidade tende a evoluir no tempo.

Também a Teoria da Contabilidade tem vindo a evoluir por influência das, e em consonância com as, mudanças verificadas no meio envolvente em que se desenvolveu, em especial o seu meio económico.

Acreditamos que a Teoria da Contabilidade é fundamental para que exista uma boa prática contabilística, pelo que só compreendendo a relação entre estas duas realidades é que poderemos adotar atitudes que promovam o seu mútuo desenvolvimento e, em consequência, o progresso da Contabilidade.

Só através do estudo da evolução histórica da Contabilidade podemos compreender a Contabilidade tal como hoje a conhecemos e a construção de toda a Teoria da Contabilidade. Desde o início da história da humanidade se encontram vestígios da Contabilidade, tendo esta vindo a sofrer mudanças por influência do contexto cultural, económico, político, social e científico. O seu desenvolvimento foi contínuo à medida que o homem procurava novas fontes para aperfeiçoar os seus conhecimentos, estando presente tanto na vida pessoal como na esfera empresarial e, nesse sentido, configura-se como uma ciência de vital importância para a sociedade, pelo que deverá evoluir de acordo com as necessidades de informação exigida pelos *stakeholders*.

Inevitavelmente, quando se fala em Contabilidade da era moderna, de uma época em que muitas empresas se transformaram em empresas de grande porte, estando presentes quase que no mundo inteiro, conhecer a origem da Contabilidade ajuda a entender a importância da mesma no processo de tomada de decisão e controlo do património. Com a globalização, harmonizar as demonstrações financeiras e o modelo de normalização contabilística das empresas favorece o trabalho dos profissionais da área contabilística e também os diversos *stakeholders*, até porque, a informação é comparável.

No atual contexto, a prática parece colocar em segundo plano a Teoria da Contabilidade e ficar muito centrada ao cumprimento dos normativos contabilísticos. De tal modo é esta influência da normalização na evolução recente da Contabilidade que muitos profissionais tenderão a ter uma visão redutora da Teoria da Contabilidade, restringindo-a aos ensinamentos teóricos presentes nos normativos contabilísticos, quando na verdade a sua abrangência é muito mais ampla, indo muito para além do que está prescrito em cada momento na normalização.

De referir, ainda, que a normalização também poderá implicar uma certa estagnação do desenvolvimento do pensamento contabilístico, já que a investigação científica tende a centrar-se, maioritariamente, em aspetos da prática e da aplicação dos normativos contabilísticos, menosprezando o desenvolvimento teórico da Contabilidade.

Contudo, vivemos atualmente num contexto de harmonização contabilística internacional, assistindo a uma adaptação (ou mesmo adoção) generalizada das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), substancialmente assentes em princípios e que fazem um maior apelo ao julgamento profissional e ao uso de estimativas.

Neste novo paradigma normativo, presumivelmente, os profissionais sentirão, ou pelo menos entendemos que deveriam sentir, uma maior necessidade de recorrerem à Teoria da Contabilidade, uma vez que esta ganha ainda mais importância quando se trata de recorrer a julgamentos profissionais.

No mesmo sentido, a evolução da Teoria da Contabilidade, e, mais recentemente, da própria normalização contabilística, sofreu influência de fatores económicos, tais como o desenvolvimento dos mercados de capitais, as crises e os escândalos financeiros.

A questão a ser esclarecida neste estudo consubstancia-se na seguinte pergunta: de que forma a envolvente económica tem influenciado a evolução da Teoria da Contabilidade?

2. Objetivos e relevância do estudo

Este estudo tem como principal objetivo avaliar o modo como a envolvente económica tem influenciado a evolução da Teoria da Contabilidade, identificando as áreas em que aquela influência é mais notória e os principais fatores/acontecimentos que mais contribuíram para aquela evolução.

A identificação, quer das áreas onde a influência da envolvente económica é mais notória na evolução da Teoria da Contabilidade, quer dos fatores e acontecimentos que a influenciaram, permitir-nos-á apontar possíveis soluções para evitar influências negativas no futuro.

Pretendemos, com este estudo, contribuir para a investigação em Teoria da Contabilidade, área que não tem merecido nos tempos mais recentes a preferência da doutrina contabilística. Constatamos que não existem muitos estudos que se debrucem sobre a problemática que aqui abordamos, sobre a influência da envolvente económica na Teoria da Contabilidade.

Assim, por ser um estudo atual, e que saibamos original, que incide sobre a envolvente económica e a Teoria da Contabilidade, consideramos que a presente dissertação poderá constituir um modesto contributo para o aprofundamento de toda a problemática associada.

Por fim, importa referir que o objeto do nosso estudo circunscreve-se à Contabilidade financeira, pelo que não abordaremos as outras áreas da Contabilidade, embora algumas conclusões possam, em alguns casos, ser extensivas às demais áreas.

3. Estrutura da dissertação

A dissertação está estruturada em cinco capítulos. Neste primeiro capítulo efetuamos um enquadramento do tema em análise, justificando a importância e motivações para a problemática em estudo, após o que apresentamos os principais objetivos do estudo e a sua relevância para a investigação científica.

No que concerne ao segundo capítulo, na primeira parte apresentamos uma abordagem sumária aos conceitos de Teoria da Contabilidade, com o propósito de encontrar uma

possível definição. Na segunda parte, dedicamo-nos à apresentação e análise das épocas da evolução histórica da Contabilidade, com especial enfoque no seu período científico. Nesta parte também apresentamos a evolução da Contabilidade através de três paradigmas – paradigma legalista, paradigma económico e paradigma da utilidade, o que nos permite conhecer a evolução do objeto da Contabilidade no tempo.

O terceiro capítulo está reservado à análise de questões relacionadas com a envolvente em termos económicos e sua influência na Teoria da Contabilidade. Através da influência da economia verificamos que a evolução da Contabilidade sempre esteve intimamente ligada ao desenvolvimento económico e às transformações sociopolíticas e socioculturais experimentadas em cada época. O homem foi sentindo a necessidade de aperfeiçoar o seu instrumento de avaliação da situação patrimonial, ao mesmo tempo que as atividades económicas se foram tornando cada vez mais complexas.

O quarto capítulo é dedicado à análise dos principais acontecimentos económicos que possam ter tido influência na Teoria da Contabilidade. Constatamos que a evolução da Teoria da Contabilidade, e mais recentemente da própria normalização contabilística, foram sofrendo influência de fatores económicos que em muito contribuíram para o avanço da teoria e das práticas contabilísticas, designadamente o desenvolvimento dos mercados de capitais, o desenvolvimento económico e político, as crises, os escândalos financeiros, entre outros.

No quinto, e último, capítulo apresentamos as conclusões de toda a investigação, apontamos as limitações deste estudo e os seus possíveis desenvolvimentos futuros.

CAPITULO II - ENQUADRAMENTO TEÓRICO

O conceito de Teoria da Contabilidade não parece acolher amplo consenso no seio da comunidade científica. Para alguns autores, a teoria parece ser toda a literatura existente sobre Contabilidade, enquanto para outros a teoria é um conjunto de ideias ou de orientações e de conceitos explicativos. É um conjunto de enunciados, relativamente aos quais qualquer modificação produz uma teoria diferente que pode enquadrar-se no mesmo programa de investigação, e onde as Teorias não evoluem. Esses programas têm uma história, durante a qual as teorias que os integram são substituídas por outras diferentes. Em termos mais gerais, os cientistas sociais têm tido problemas em definir o que é teoria, argumenta-se que é difícil saber quando é que conseguimos identificar uma relevante contribuição teórica para o progresso.

Whetten (1989) argumenta que uma teoria completa deve conter quatro elementos: o quê; como; porquê; quem, onde e quando. Ou seja, os fatores lógicos que devem ser considerados como parte da explicação do fenómeno de interesse; como é que estes se relacionam; quais são as dinâmicas psicológicas, económicas ou sociais fundamentais que justificam a seleção dos fatores e as relações de causalidade propostas; o “quem”, o “onde” e o “quando” de uma teoria são tipicamente descobertos por meio de testes subsequentes das informações iniciais – “o quê”, “como” e “porquê”, testes esses que conduzirão a descobrir quais as condições que colocam limitações nas proposições geradas a partir de um modelo teórico, ou seja, o conjunto de limites.

Já no domínio contabilístico essas elaborações teóricas poderão ser de dois tipos, a sistematização dos conhecimentos práticos ou as teorias científicas, cada uma com as suas próprias características. Podemos dizer que as teorias científicas introduzem sempre uma sistematização dos conhecimentos práticos e são ferramentas analíticas capazes de gerar novos conhecimentos objetivos que implicarão uma nova prática. No entanto, existem várias definições, tanto para o conceito de Contabilidade como para o conceito de Teoria da Contabilidade, que foram sofrendo alterações ao longo dos tempos. Assim, começamos por nos debruçar sobre o conceito de Contabilidade para, de seguida, procurarmos definir Teoria da Contabilidade.

1. Conceitos de Contabilidade

Nos dicionários de língua portuguesa, a Contabilidade é definida como sendo a arte de escriturar livros comerciais (Priberam, 2012b); a técnica de cálculo e do registo das operações comerciais ou financeiras realizadas por uma pessoa, sociedade, empresa ou repartição do Estado (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006); o serviço que se ocupa do registo de todas as transações e operações financeiras (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006); a escrituração de contas (Priberam, 2012b); entre outras. Contudo, em nossa opinião, todas estas definições demonstram uma visão muito redutora da Contabilidade, limitada à técnica de registo.

De um ponto de vista mais científico e doutrinal, assente em revisão de literatura nesta área do conhecimento, constatamos que ao longo da história foram surgindo várias definições de Contabilidade influenciadas por várias disciplinas, como a matemática, a estatística, a economia, cada vez mais abrangentes, podendo-se através destas analisar a evolução do seu objeto.

Na década de 40 do século passado, a Contabilidade era definida como a arte de registar, classificar e sintetizar de maneira significativa, e em termos monetários, transações e eventos, essencialmente de carácter financeiro, bem como de interpretar os resultados (Tua Pereda, 1995).

Nos anos cinquenta são verificadas ruturas, porquanto toda a Contabilidade feita até ao momento, em termos epistemológicos, é baseada na plataforma normativista¹ e passou a ser construída, grandemente, na plataforma positivista². Com o passar dos anos, na década de 60 do século XX, a *American Accounting Association* (AAA) define a Contabilidade como o processo de identificação, de medida e comunicação da informação económica com o intuito de fundamentar os juízos e as decisões de quem utiliza a informação (AAA, 1966). Está subjacente a esta definição nos anos 70 a função

¹ Até finais da década de 70, a investigação académica era dominada pelo normativismo. A sua importância resultou da ideia que o papel fundamental dos académicos era a sua comunicação para o mundo empresarial. A vertente normativa tem por objetivo prescrever (o que deve suceder), constrói modelos e ferramentas para ajudar o mundo empresarial a alcançar os resultados e as condições ótimas. Esta vertente usa modelos matemáticos com o objetivo de prescrever aquilo que o mundo empresarial deveria seguir.

² A investigação em Contabilidade tem sido dominada pela adoção de métodos científicos aplicados nas ciências naturais. Este método científico usa um modelo teórico para estabelecer hipóteses, depois testa essas hipóteses e generaliza os resultados. O positivismo de Auguste Comte está na base do método científico. Em termos gerais, o positivismo considera que existe uma realidade objetiva que o investigador deve interpretar também objetivamente. O facto em estudo é observado de forma neutra e objetiva, o que implica uma separação entre o investigador e o seu objeto de estudo.

de utilidade e de auxílio à tomada de decisão (*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), 1970).

Chambers (1993) argumenta que a execução contabilística é um mero subproduto da conceção. Na Contabilidade começam a surgir os primeiros quadros concetuais, enfatizando-se mais a conceção normativa da Contabilidade do que a execução (Almeida & Almeida, 2012, p.208).

Também Dominguez (1990) define a Contabilidade como a ciência cujo objeto é o estudo das relações económicas, com o propósito de as medir e representar, para que os sujeitos com poder de decisão adotem as condutas e políticas mais adequadas (citado em Rocha, 2000).

Mais recentemente, Faria (2005, p.40) refere que atualmente a Contabilidade é entendida como um sistema de informação que age sobre uma realidade, de forma a “captar dados relevantes e interpretá-los de uma maneira influente sobre o seu registo e representação, bem como, interpretá-los de forma útil e acessível ao conhecimento dos múltiplos interessados”. Ao ser considerada como um sistema de informação, o autor acrescenta que a definição de Contabilidade não é única.

Sá (2009, p.42) define a Contabilidade como:

“a ciência que tem por objeto o estudo e a descoberta sobre a verdade ou realidade objetiva dos fenómenos patrimoniais e por finalidade e prosperidade, adotando metodologia holística sob a visão das funções sistemáticas das componentes da riqueza dos empreendimentos humanos, estes como células sociais. Contabilidade geral é a apresentação da visão lato senso dos conceitos, doutrinas e temas tratados pela disciplina, inclusive os de natureza informativa patrimonial”.

Atualmente, subjacente ao conceito de Contabilidade está a ideia de relação com situações e factos económicos, correspondendo a informação sobre valores e riqueza (Carqueja, 2007).

Constata-se que a maioria dos autores procura definir a Contabilidade pelo que ela faz e realiza, com base na exploração de acontecimentos históricos, lógicos e derivantes da observação, tentando reconstituir o caminho, a evolução havida até ao presente mas também indicando as tendências futuras.

Assim, podemos dizer que, atualmente, a Contabilidade tem como função fornecer informações ricas e privilegiadas, capaz de influenciar positivamente as organizações e contribuir para a tomada de decisões. É um produto do seu ambiente, refletindo as suas

mudanças, ao condicionar e até determinar a evolução da sua envolvente, configurando um sistema de informação, através da orientação do conteúdo das demonstrações financeiras para as necessidades dos utilizadores, proporcionando informação útil á tomada de decisões relativa à riqueza, factos e situação económica das entidades.

De facto a Contabilidade não é apenas um mecanismo neutro de simples registo de acontecimentos, pelo contrário, os seus “*outputs*” têm influência no comportamento social e organizacional, e com isso um inegável papel na construção social da realidade (Hopwood,1994).

2. Conceitos de Teoria da Contabilidade

Do ponto de vista científico, a Teoria é tida como a parte especulativa de uma ciência, em oposição à prática (Priberam, 2012a); um sistema coerente de conceitos, princípios e técnicas na base de determinado objeto de estudo (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006); hipótese não testada experimentalmente que se apresenta como explicação de determinada circunstância ou fenómeno em relação aos quais existem dúvidas (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006). Estas são algumas das muitas definições que poderíamos apresentar.

Se pensarmos no termo Teoria aplicado ao sentido académico, poderíamos apontar todas as designações anteriormente apresentadas. Contudo, Carqueja (2007, p.10) entende que, socialmente, e num sentido amplo, o termo acabou muito ligado à ideia de “explicação abrangente, conhecimento especulativo, princípios, opiniões sistematizadas, conjectura, hipótese, e explicação possível”.

Este conjunto de ideias, além de alargarem os horizontes intelectuais, desloca os significados e fomentam a criação inovadora de hipóteses, e têm, ainda, uma função de descobrir a verdade considerada fundamental para a aquisição do conhecimento científico.

Já a interpretação da Teoria da Contabilidade não corresponde a uma opção de pesquisa metodológica mas sim a um conjunto de ideias, eventualmente algumas, ou até muitas, ainda nem validadas nem refutadas, estruturantes de um modelo de informação, a um quadro concetual que corresponde a uma interpretação da teoria geral da Contabilidade,

através da qual, e seguindo um itinerário lógico dedutivo, se estabelecem os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira (Tua Pereda, 1996).

Se analisarmos a Contabilidade como constructo social e reconhecendo a influência social da informação contabilística e respetivos modelos, a linha de pesquisa para identificar relações de causalidade ou influência é uma componente da pesquisa contabilística, e os seus resultados uma parte da Teoria da Contabilidade (Carqueja, 2007).

O que é facto é que no final dos anos sessenta do século passado, os avanços da teoria financeira, e o desenvolvimento simultâneo de bases de dados, a que cresceu a influência da abordagem da teoria económica por investigação empírica, contribuíram para criar as condições em que a Teoria Positiva da Contabilidade veio a apresentar-se como um paradigma diferente em Teoria da Contabilidade, quando de facto corresponde só a uma linha de pesquisa particularmente produtiva (Carqueja, 2007).

Como referimos, não existe uma única e geralmente aceite Teoria da Contabilidade até aos dias de hoje. Mattessich (1964) atribui, em parte, esse facto à grande diversidade das pesquisas sobre Contabilidade. De facto, as orientações das pesquisas são tão heterogéneas que levam mais à adoção da teoria do que a uma tendência central, pois, os interesses dos investigadores contabilísticos são tão amplos que caracterizam uma atividade (um campo de conhecimento) em contínua evolução, longe de poder ser definido integralmente mesmo porque ciências sociais, como a Contabilidade, evoluem de acordo com a evolução da própria sociedade.

Em suma, a Teoria da Contabilidade será tudo o que está na base e que permite estruturar o pensamento contabilístico, considerar as possíveis respostas e garantir a validade dos pressupostos, sendo o suporte da prática contabilística, o que sustenta e dá forma ao modo de pensar e fazer a Contabilidade.

No nosso estudo, não é nosso objetivo abordar todas as teorias e doutrinas que dominaram cada época. Centraremos a nossa análise naquelas que, da revisão da literatura, nos parecem mais determinantes para a evolução da Teoria da Contabilidade.

3. Evolução do pensamento contabilístico

Só através do estudo da evolução histórica da Contabilidade é que podemos compreender a Contabilidade tal como hoje a conhecemos e a construção de toda a Teoria da Contabilidade. Como defende Belkaoui (2000), o estudo da Contabilidade mostra-se bastante importante até para a compreensão das práticas presentes e futuras.

O que a história tem demonstrado é que o grau de desenvolvimento da Teoria da Contabilidade e das suas práticas estão diretamente associados, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento mercantil, social e institucional das sociedades, cidades ou nações (Iudícibus, 2006).

Podemos, assim, dizer que a evolução histórica da Contabilidade é o fio condutor da evolução do conhecimento contabilístico, da Teoria da Contabilidade e, apenas através do conhecimento dessa evolução, podemos compreender melhor esta disciplina e utilizar esses desenvolvimentos em progressos futuros.

É também com a evolução do pensamento³ e do conhecimento humano que se evolui na Contabilidade, o que demonstra a influência da humanidade na Contabilidade e, por sua vez, a influência da Contabilidade na humanidade, estando estas duas realidades desde sempre interrelacionadas.

Tendo a evolução da Contabilidade acompanhado de certa forma, a história da humanidade, uma parte dos autores afirma que a origem da Contabilidade⁴ veio com o surgimento da escrita, já outros levam em consideração os primórdios da civilização.

4. Os primórdios do pensamento contabilístico

Foi através dos seus instrumentos intelectuais e de todas as descobertas que fez, que o homem foi construindo as várias ciências e desenvolvendo as técnicas que foram

³ Os livros sobre Teoria da Contabilidade e história do pensamento contabilístico traziam uma visão mais holística da evolução da Contabilidade, contextualizando as Idades Antiga, Média, Moderna e Contemporânea, notou-se que muitas das contribuições se relacionavam com a Auditoria Contabilística. Pensamento, segundo Schmidt (2005, p.1), "é um substantivo que indica o conjunto de fenómenos cognitivos (que se podem conhecer) e intelectivos (que se podem compreender)". Pensamento Contabilístico, como consequência, "é aquele que reflete as ideias, as opiniões e as reflexões dos contabilistas em determinada época em relação a um conjunto de fenómenos históricos vividos pela contabilidade".

⁴ Iudícibus (2000, p.29) descreve que a Contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem pensante.

surgindo. É assim que a Contabilidade, tal como as outras “ciências”, nasce e se desenvolve ao longo dos tempos (Monteiro, 2004).

Embora não se consiga apontar com grande precisão quando nasceu a Contabilidade, sabe-se que esta remonta aos primórdios da existência humana, na pré-história, com as civilizações primitivas⁵, o que nos permite dizer que a Contabilidade nasceu com a civilização (Sá, 1998) e foi progredindo à medida da evolução humana.

Com a evolução da civilização, do progresso, do poder e da riqueza dos povos, nomeadamente o aparecimento de novas tecnologias, formas de se controlar o património e o pagamento de impostos, estas necessidades acompanharam o crescimento do comércio local e foi através do encontro das diversas civilizações e da troca do conhecimento e mercadorias que gerou um incremento comercial, havendo a necessidade de um maior controlo e, conseqüentemente, a uma maior evolução dos registos contabilísticos, contribuindo, para tal, todos os povos que existiram ao longo da civilização humana.

Já nesta altura a envolvente influenciava a Contabilidade, daí que a mesma fosse ao encontro (e se adaptasse) aos “interesses contabilísticos dos templos, palácios e dos comerciantes” (Sá, 1998, p.32), que eram as pessoas e os organismos que mais influenciavam a civilização naquele tempo, dado o seu poder e riqueza, pois a eles cabia o controlo da escrituração contabilística e da economia, influenciando sobre os processos de registo.

Nessa evolução histórica diversas civilizações⁶, como os Egípcios com a invenção do papiro, a Índia onde se encontra uma obra com diversas teorizações da Contabilidade, nomeadamente, conceitos contabilísticos, classificações de custos, receitas e capital e outras teorizações de fenómenos patrimoniais.

Também a civilização Minóica, que viveu na ilha de Creta, é aquela que liga as civilizações antigas à Grécia, reforçando a ideia de que a evolução contabilística foi contínua e acompanhou a evolução da sociedade, não tendo sido interrompida (Sá,

⁵ Schmidt (2005) enaltecem, em específico, a Arqueologia da Contabilidade, campo de pesquisa que revelou dois factos muito importantes que ocorreram na pré-história: a utilização da conta primitiva e o surgimento do primeiro sistema contabilístico da humanidade, que já utilizava o método das partidas dobradas.

⁶ Os sumérios foram os primeiros contadores; entretanto os egípcios, os persas, os fenícios, os gregos e os romanos também executaram atividades contabilísticas de nobre valor e de complexidade gradual mais elevada que as dos sumérios.

1998). Já na civilização Grega a Contabilidade estava presente tanto na esfera pública, como na esfera privada. Esta civilização contribuiu para o aperfeiçoamento dos livros e documentos comerciais, deixados pelos egípcios⁷.

Hendriksen & Van Breda (1999), por sua vez afirmam que “a história da Contabilidade é a história da nossa era, tendo em vista que os registos contabilísticos fazem parte da matéria-prima dos historiadores e que o progresso do homem está, de certa forma, vinculado a essa “ciência”, levando em consideração a invenção das partidas dobradas, base para o desenvolvimento do capitalismo” (Júnior & Nascimento, 2009, p.40).

Um marco importante foi a invenção pelos fenícios da escrita alfabética⁸, que serviu de base para as escritas europeias modernas, posteriormente o surgimento da moeda, e das medidas de valor que fizeram com que fosse possível a determinação das contas contabilísticas representativas do património (Schmidt, 2005).

É com a civilização romana que os livros de Contabilidade ganham grande importância (Monteiro, 2004), já que “a Contabilidade privada era obrigatória para os comerciantes, proprietários e banqueiros e os seus livros constituíam prova em Tribunal” (Rocha, 2004, p.18).

De um modo geral, Sá (1997, p.30) caracteriza o mundo romano como “imenso e poderoso”, pois, “sucendo ao grego, foi palco de grandes acumulações de riqueza, com muito maior extensão de terras, aprimorados sistemas de administração, rica ciência jurídica e contou com grandes intelectuais, além de uma estrutura social bem definida”

Com a queda do império romano, após as invasões bárbaras, muitos dos progressos realizados pela antiga Roma perderam-se, ao mesmo tempo que se deu uma considerável redução da atividade económica, nomeadamente o tráfico comercial. Isto porque, depois do desaparecimento do Império, seguiu-se o caos político, económico e social, de que resultou a total destruição de tudo aquilo que os romanos haviam concebido e realizado ao longo de muitos séculos, sendo que também a Contabilidade foi influenciada, pois deixa de registar tantas evoluções no ocidente.

⁷ A partir desta época, os registos egípcios, dos quais existem exemplares de inventários, contas correntes e contas domésticas, por exemplo, passam a acusar a influência árabe. Boas estruturas administrativas, qualidades artísticas e a evolução na Matemática fizeram com que a Mesopotâmia e o Egito evoluíssem significativamente os registos contabilísticos.

⁸ Que foi aperfeiçoado pelos gregos e adotado pelos romanos.

Tendo em consideração este ambiente economicamente instável, não é de admirar que não sejam conhecidos registos contabilísticos inovadores datados deste período. Dentro desta perspetiva, e de acordo com Melis, citado por Cosenza (1990, p.90), "a contabilidade adquiriu, no início da Idade Média, formas tão rudimentares que chegava a lembrar os milénios anteriores".

O contrário acontece no oriente, em que a sua evolução permitiu trazer novas contribuições para a Contabilidade. Monteiro (1979) considera não ser credível a ideia de que se tenha totalmente perdido, com a queda do Império Romano no Ocidente, toda a tradição contabilística desse tempo.

Em suma, todos os estudos existentes sobre estas e outras civilizações vêm demonstrar que já há muitos milénios⁹ existia um vasto conhecimento contabilístico, cuja influência ainda hoje conseguimos encontrar.

5. O período da idade média

É na Idade Média, a partir da segunda metade do século XI, que começam a surgir com mais intensidade as primeiras obras editadas sobre os processos contabilísticos, o que faz com que este período seja também conhecido como o período da "literatura". Observa-se na Europa um movimento de renascimento económico que, com a ascensão da burguesia, dá início à alteração da ordem vigente no mundo medieval.

Na Europa, após um período devastador e de desequilíbrio económico, surge a produção agrícola com força, através da disponibilização de terras, produzindo excedentes que foram disponibilizados para o comércio, ganhando uma nova expressão, motivada pela grande projeção que o comércio volta a ter através da instalação de feiras e mercados, assim como pelas trocas comerciais entre os vários povos e o poder da religião católica, o que requeria meios contabilísticos mais complexos e um controlo dos registos mais apertado, proporcionando as bases para novas evoluções contabilísticas. A economia monetária volta a substituir o quase total regresso à economia natural ocorrido no período anterior.

⁹ Frederico Melis (citado em Cosenza, 1990) afirma que, desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se também em "fazer as contas". A função da Contabilidade, logo no seu primeiro momento, como se vê, já era a de controlar, medir e preservar o património familiar (Ludícibus & Marion, 2007). Ludícibus (2006, p.34) reforça com segurança e de forma conclusiva, que "o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponível ao contar os seus rebanhos, ao contar as suas ânforas de bebidas, já estava a praticar uma forma rudimentar de Contabilidade".

O crédito propaga-se e, com ele, surgem as letras de câmbio e outros títulos originados pelo surgimento nesta época, de banqueiros, cuja atividade florescia com os empréstimos com garantia ao mesmo tempo que promoviam transações comerciais mediante a comandita de empresas¹⁰ e o seguro dos navios, constituindo a mais extraordinária e perfeita organização económica da Idade Média.

Este desenvolvimento da atividade comercial forçou um aperfeiçoamento, gradual mas rápido, da técnica contabilística que estagnara após o declínio do império romano e assim, num período relativamente curto, evolui-se do registo por partida simples para o método do registo por partidas dobradas.

A evolução da Contabilidade passa, então, por dois estágios importantes: a fase da escrituração e a da ciência. A primeira fase, relacionada com a riqueza patrimonial das entidades, segundo Kam (1990), com base no *espírito capitalista*, aparece no século XII e tem o seu auge no século XVII (marcando o fim da Contabilidade antiga e o início da moderna)¹¹, indo até aos meados do século XIX, aperfeiçoando as técnicas voltadas para a escrituração.

É com o surgimento do método das partidas dobradas na Europa, no período da “literatura” que se dá o ponto de partida da Contabilidade moderna. Frei Luca Pacioli é considerado por muitos o grande inventor do método das partidas dobradas. Já o século XV constitui uma nova era para a escrituração mercantil, que resultou no aparecimento do dualismo das transações mercantis, transformando a técnica de escriturar em processador aritmético.

A verdade é que este método marca a história da Contabilidade pelo grande avanço que traz à escrituração contabilística e também pela divisão entre a Contabilidade primitiva e a Contabilidade moderna, pois permitiu formar as bases para novos progressos, tanto no campo empírico, como na formação das bases para uma ciência da riqueza (Sá, 1999).

A história da Contabilidade digráfica anda, desde sempre, estreitamente associada à história das empresas comerciais, motivo por que as partidas dobradas só se

¹⁰ A formação de empresas a partir do século XIII foi importante no desenvolvimento da Contabilidade porque levou ao reconhecimento da firma como entidade separada e distinta de pessoas e dos seus proprietários.

¹¹ Frederigo Melis (citado por Cosenza, 1990) divide a história da Contabilidade moderna em três grandes períodos: o da Sistematização (1202 até 1494); o da Literatura (1494 a 1840); e o da Era Científica (1840 aos dias atuais).

generalizam a partir dos começos do século passado, quando o capitalismo, em repouso, iniciou a sua marcha avassaladora e triunfante (Silva, 1948).

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

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

Em suma, o aparecimento do método digráfico resultou de um conjunto de fatores, dos quais se destacam o advento do capitalismo, o aumento do número de operações a crédito, o ressurgimento da atividade comercial e bancária, a aplicação da numeração árabe à escrituração e por último, a invenção da imprensa.

6. O período pré-científico

Entre os séculos XIV e XVI “não são editadas muitas obras, mas a literatura continuaria intensificando-se, entretanto, já com um carácter pré-científico” (Sá, 1998, p.50)

Este período é caracterizado pela procura de conceitos, proposições e teorias deixando de parte a componente aritmética e a técnica comercial. É aqui que se começa a notar um certo desenvolvimento contabilístico vocacionado para uma pré-teorização, procurando conceitos e verdades e indo ao encontro da Contabilidade como ciência, mas ainda não se enquadrando no período científico.

É nesse período que surgem os termos débitos, créditos, lançamentos de diário, razão, contas, balancete, balanços e demonstrações de resultado e se solidifica o sistema das partidas dobradas, fazendo com que a Contabilidade alcançasse o seu devido reconhecimento e contribuindo para o surgimento da primeira escola do pensamento contabilístico: a escola Contista. É durante este período que se desenvolve o contismo, caracterizado pelo estudo e o raciocínio contabilístico centrados na conta.

Ao longo do desenvolvimento da escola Italiana, várias correntes do pensamento contabilístico surgiram após o contismo, tais como o Personalismo, o Neocontismo, o Controlismo, o Aziendalismo e o Patrimonialismo. Cada uma destas correntes deu o seu contributo para a evolução da Contabilidade, cada uma com o seu líder intelectual e com as suas próprias características. Procurava-se esclarecer que a Contabilidade tinha a

preocupação maior com a essência da riqueza individualizada e não simplesmente com a forma de registar e informar, que tinha sido sempre o objeto da Contabilidade até então, sobretudo no período da “literatura” (Sá, 1997).

No entanto a Escola Europeia também teve o seu reconhecimento através das suas escolas, principalmente com o aziendalismo. Porém, por ter uma natureza bastante teórica, acabou a ser confrontada com a Escola Norte – Americana.

É no século XIX que se assiste a um grande desenvolvimento de carácter científico da Contabilidade, sendo um período de confrontação entre o fim do período pré-científico e o início do científico. Para Sá (1998) são essencialmente as obras dos autores italianos Bornaccini (1998) e Crippa (1838 e 1839) que fazem a ponte entre aqueles dois períodos.

É neste período, resultado do desenvolvimento do mercado de capitais e do crescimento do comércio, que o objetivo da Contabilidade passa a atender a um maior número de utilizadores, que precisa de interpretar as informações contabilísticas, havendo uma maior preocupação com conceitos mais ricos em detalhes, como os custos e os riscos. Nesse sentido, a primeira fase voltada à escrituração teve que evoluir de um sistema simplificado para se transformar num processo mais complexo, apresentando um teor mais científico. Foi uma evolução crescente, para poder responder aos utilizadores internos e externos que precisam de uma informação contabilística de natureza económica e financeira, consubstanciando esse o objetivo principal da Contabilidade.

7. O período científico

Admite-se que o período científico tenha surgido na primeira metade do século XIX, entre 1818 e 1840, sendo o ano de 1833 que marca o início deste período em França, com o autor Coffy e, em Itália, o ano 1840 com o autor Villa (Sá, 1998).

Este período é caracterizado pelo surgimento de várias correntes de pensamento contabilístico e de diversas teorias¹² e pela afirmação da Contabilidade como conhecimento humano, sendo Contabilidade aquela regida por princípios de finalidade e não de causalidade. Segundo Ludícibus (2006), é neste período que, pela primeira vez, a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades.

¹² Neste período testemunha-se a interessante busca de raciocínios, definições e conceitos, surgindo, assim, as primeiras teorias empíricas e obras científicas e, como consequência, as conhecidas escolas do pensamento contabilístico.

Sá (1997) atenta, também, para o importante facto de que, a partir da década de 1950, iniciou-se a preocupação em normalizar as informações e de ingressar na interpretação concetual e no entendimento profundo e holístico dos fenómenos patrimoniais, tudo suportado pelo considerável avanço da tecnologia da informação.

É neste período que surgiu o personalismo, que teve o seu início em 1867 por Francesco Marchi e Fabio Besta, os quais constroem a teoria materialista (Cravo, 2000; Sá, 1998). Como referiu Guimarães (2011), na sua apresentação no XI Prolatino, as diversas teorias existentes constituem contributos muito válidos para que exista um melhor conhecimento da prática contabilística. O campo científico da Contabilidade é constituído por diversas teorias que foram surgindo ao longo dos tempos, em que umas teorias deram lugar a outras. Como refere Cravo (2000, p.51) “uma teoria nova é muitas vezes a “cristalização” de ideias anteriores afinadas pela experimentação e, nesse sentido, podemos dizer que a disciplina contabilística evolui com todas as teorias que melhorem a explicação do fenómeno contabilístico relativamente a teorias anteriores.”

Atendendo a que uma corrente doutrinária se forma pela junção de escolas doutrinárias, procurando identificar o objeto de estudo da Contabilidade, apresentamos nos pontos seguintes algumas dessas correntes de pensamento e teorias.

7.1. O personalismo

O personalismo inicia-se no ano de 1867, em Itália, pelas mãos de Francesco Marchi, fundador da escola Toscana ou Personalista, fazendo oposição ao contismo.

Para Marchi, as pessoas com interesse ou ação na empresa dividem-se em apenas quatro classes: os proprietários; os correspondentes; os consignatários; e os gerentes ou administradores, sendo esta a sua teoria das contas (Cravo, 2000; Monteiro, 2004; Sá, 1998).

As regras de movimentação das contas passam a ser aplicadas a pessoas concretas (Contas Pessoais) e a situações jurídicas reais (Contas Jurídicas) existentes entre os agentes, os correspondentes e o proprietário. Estamos na presença da escola personalista da Contabilidade: Marchi (1822), Cerboni (1827) e Rossi (1845) vinculam a Contabilidade à teoria jurídica.

O personalismo “baseia-se no pressuposto de que todas as contas, mesmo aquelas que representam coisas ou bens patrimoniais se devem considerar como contas das pessoas que detêm a sua guarda” (Rocha, 2004, p.23). As contas retratam o comerciante e desdobram-se em tantas pessoas quantas forem as espécies de bens ou valores que se detêm (Pinho, 2012).

É Cerboni quem se consagra como o mais importante autor desta escola e lança a logismografia como teoria e sistema de Contabilidade, a partir da obra “*La ragioneria scientifica e le sue relazioni com le discipline amministrative e sociali*”, em 1886 (Cravo, 2000; Monteiro, 2004). O autor considera que tudo o que acontece nas empresas origina direitos e obrigações, o que levou os personalistas a considerarem que o património era constituído por direitos e obrigações (Sá, 1998) que envolviam os donos da riqueza e tudo o que com esta se relacionasse.

7.2. O materialismo

O materialismo é uma corrente de pensamento iniciada no século XIX e que viria a dar lugar à teoria materialista por Fabio Besta que, para a criar, se munuiu das teses do seu mestre Francesco Villa, tendo sido Fabio Besta quem atribuiu à Contabilidade verdadeira utilidade social (Cravo, 2000). Foi o fundador da Escola Veneziana, também conhecida por controlista, materialista, ou Bestana (Monteiro, 2004).

O materialismo assenta no valor do elemento patrimonial retratado na conta, sendo a grandeza material, mensurável e expressada em valor monetário, o objeto da conta. Já o objeto da Contabilidade para os seguidores desta teoria é o património (Cravo, 2000; Monteiro, 2004). Villa (1801-1889), Tonzing (1894) e Besta (1845) são os expoentes desta corrente.

Francesco Villa é um autor italiano, que cria a denominada escola Lombarda, que se enquadra entre a escola materialista e a escola personalista. Para Villa, o propósito da Contabilidade é o controlo, sendo a organização da empresa e a administração do seu património o campo de ação da Contabilidade (Cravo, 2000; Monteiro, 2004).

Fabio Besta vem fazer oposição ao personalismo, e a sua corrente de pensamento vigorará até ao início do século XX (Rocha, 2004; Sá, 1998). Portanto, nesta época, para os materialistas o objeto da Contabilidade era o património e para os personalistas o património era constituído por direitos e obrigações.

Com o materialismo a Contabilidade começa a ter uma utilidade social e, com o personalismo, começam-se a identificar quais as pessoas com interesse na entidade e na informação contabilística. Criaram-se as escolas crítico-radical e interpretativas, correntes opostas ao positivismo contabilístico, em que a metodologia da investigação é a história e a etnografia. Os factos devem ser integrados na totalidade das relações.

7.3. O reditualismo

No que respeita às correntes doutrinárias que surgiram no século XX, começamos por apresentar o reditualismo, desenvolvido na Alemanha mas que atinge proporções em vários países, sendo Eugen Schmalenbach o criador desta corrente de pensamento e o criador da teoria dinâmica em 1908. De referir que o reditualismo começa a surgir no século XIX mas é só no início do século XX que se forma a Escola Reditualista.

Para a Escola Reditualista, a finalidade da Contabilidade não é a determinação da composição e valor do património, mas o conhecimento dos custos e proveitos resultantes da gestão (Monteiro, 2004).

Assim, para os reditualistas é o resultado o objeto de estudo da Contabilidade, sendo que os pilares de base do reditualismo são o estudo da dinâmica, da relatividade do lucro e do património (Rocha, 2004; Sá, 1998).

7.4. O positivismo

Em França, em 1914, Jean Dumarchey lança as bases do positivismo. Este autor procura regular a Contabilidade através das regras matemáticas e, por isso, toda a construção deste pensamento está ligada a essa disciplina.

Dumarchey considera que o património constituía-se por quatro massas patrimoniais principais, sendo elas o ativo, o passivo, a situação líquida ativa e a situação líquida passiva e, neste seguimento, apresenta um balanço quadripartido (Rocha, 2004).

Segundo Dumarchey, o primeiro membro do Balanço é constituído pelo ativo e é onde se apresenta a situação líquida passiva; no segundo membro está o passivo e é onde se apresenta a situação líquida ativa, sendo que a soma dos débitos será igual à dos créditos (Rocha, 2004).

Refira-se ainda que, de acordo com Monteiro (2004), no positivismo o valor é visto como a pedra angular da Contabilidade.

7.5. O patrimonialismo

Uma outra corrente do pensamento contabilístico foi o patrimonialismo, que se iniciou em Itália, em 1923, com o seu criador Vincezo Masi, o qual teve como mestre Fabio Besta. De referir que, apesar do patrimonialismo ter surgido em Itália, é fora dela que primeiro se desenvolve e consegue maior aceitação.

Vincenzo Masi considera que a Contabilidade é a “ciência que estuda o património à disposição da empresa” e o património é a grandeza real, cuja constituição deve ser conhecida e que se transforma e evolui sob o influxo da atividade humana e que se encontra representado no Balanço” (citado em Rocha, 2004, p.38). Deste modo, o propósito da Contabilidade é o “governo económico do património e o seu objeto é a análise qualitativa e quantitativa do mesmo, tanto no seu aspeto estático como dinâmico” (Rocha, 2004, p.33).

No patrimonialismo o objeto de estudo científico da Contabilidade é o património e a finalidade da Contabilidade é a gestão económica do património. Aliás, da análise até agora efetuada, constatamos que as manifestações patrimonialistas foram estando presentes nas outras correntes doutrinárias já analisadas, portanto, todas elas demonstravam alguma ligação ao património e à riqueza (Sá, 1998).

7.6. O neo-patrimonialismo

O neo-patrimonialismo nasce no Brasil por António Lopes de Sá, que já desde 1976 possuía ideias estruturadas mas apenas em 1992 é publicado no livro “*Teoria Geral do Conhecimento Contabilístico*”. Segundo Sá (1998), esta corrente tem inspiração e base no patrimonialismo de Masi, tendo-se aproveitado os princípios do seu pensamento e dada uma maior evolução do mesmo.

O criador desta corrente apresenta o neo-patrimonialismo como uma nova corrente do pensamento contabilístico, que observa o assunto contabilístico através das perspetivas de amplitude e de correlações que estão de acordo com as necessidades dos mercados e a evolução das tecnologias (Sá, 1999).

Para Sá (2009, p.41), o neo-patrimonialismo “admite como realidade objetiva que tudo nasce da “necessidade” gerando “finalidades” para a estas suprir, o que dá ensejo ao surgimento dos “meios patrimoniais” com o objetivo de, através de suas “funções”, deles extrair a “utilidade” que, surgindo a necessidade, a faz “EFICAZ” (essas as Relações Essenciais) ”.

Como refere Sá (2009) o neo-patrimonialismo está ligado a axiomas, teoremas e hipóteses respeitantes a fenómenos, mas não a normas, e alimenta-se da pesquisa sobre a realidade objetiva patrimonial. Para este autor, o normativo deve ser consequência da ciência e não uma antecedência em matéria intelectual.

7.7. A evolução da Contabilidade através de paradigmas

A evolução histórica da Contabilidade, no seu período científico, também pode ser analisada através da aplicação das teses de Kuhn à disciplina contabilística. Assim, seguindo a proposta de Morgan, poderemos fazer esta análise através de três paradigmas¹³, sendo eles o paradigma legalista, o paradigma económico e o paradigma utilitarista, indo ao encontro do que em cada período foi considerado o objeto da Contabilidade (Cravo, 2000).

Cravo (2000, p.52) entende que um paradigma “é o conjunto de realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares a uma comunidade de participantes de uma ciência”. Ou, ainda, a definição de Pina Martínez (1991, p.84) que considera que um paradigma “ é um conjunto de teorias, critérios e crenças compartilhadas com a comunidade científica num determinado momento, sob os quais se resolvem os problemas colocados na ciência”.

O paradigma legalista surge na Contabilidade na época em que esta estava associada ao direito, tendo início com o personalismo de Cerboni (Guimarães, 2005).

Nesta altura sentia-se a influência do direito na disciplina contabilística, através da “prevalência da forma legal dos factos contabilísticos sobre a sua substância económica, bem como pela aplicação rigorosa dos critérios de verificabilidade e da objetividade da informação financeira” (Cravo, 1999, p.306).

¹³ Os paradigmas são marcos teórico-metodológicos de interpretação dos fenómenos utilizados pelos investigadores tendo em consideração a sua visão filosófica do mundo, as formas ou estratégias de acesso à realidade e a adoção de teorias ou conceitos que fundamentem o entendimento dos fenómenos.

Durante os anos em que o paradigma legalista esteve presente, a Contabilidade estava orientada para o registo, com o intuito de prestar informação aos proprietários das entidades sobre a situação das mesmas (Tua Pereda, 1989). Por conseguinte, a informação contabilística era utilizada com o propósito de evidenciar o património, entendido como o conjunto de bens, direitos e obrigações, sob o ponto de vista de garantia do cumprimento das obrigações do comerciante perante terceiros, tanto as passadas como as futuras (Cañibano Calvo, 1975; Cravo, 1999).

Com o passar do tempo e os desenvolvimentos alcançados na disciplina, constata-se que a informação prestada pelos modelos contabilísticos assentes neste paradigma deixam de espelhar a realidade das entidades. É, então, que surge, no pós I Guerra Mundial e no contexto económico inflacionário então vivido, um novo paradigma – o económico, também conhecido por cálculo do resultado, que substitui o paradigma legalista.

Neste paradigma, a informação contabilística estava vinculada ao conhecimento da realidade económica das entidades (Tua Pereda, 1989). A disciplina contabilística preocupava-se em procurar uma verdade única para o cálculo do resultado e da situação patrimonial e, com o propósito de facilitar esse cálculo e a repartição eficiente dos recursos disponíveis, muniu-se de conceitos provenientes da teoria económica e da microeconomia (Cravo, 1999; Tua Pereda, 1989).

Com o objetivo de encontrar a verdade única, no paradigma económico a investigação contabilística é realizada com base no método dedutivo e assente em conceitos económicos (de valor, riqueza e renda) e, ainda, através da utilização do conceito de verdade que permite uma análise mais precisa da situação patrimonial e do benefício, sem a condicionante dos utilizadores da informação (Tua Pereda, 1989).

De referir que, durante a época em que vigorou o paradigma económico, assistiu-se a um elevado progresso da regulação contabilística. Com o passar do tempo, foi-se apercebendo que a procura de uma verdade única para o cálculo do resultado e da situação patrimonial das entidades era uma utopia, uma vez que se concluiu que “não existe informação contabilística neutra e imparcial, já que, pelo menos na fase de formulação dos princípios basilares desta disciplina, existe sempre uma certa dose de escolha, pelo menos dos destinatários preferenciais da informação” (Cravo, 1999, p.307).

Atualmente vigora o paradigma da utilidade, o qual surgiu com o reconhecimento de que a informação financeira produzida pela Contabilidade deve servir os seus diversos

utilizadores. Este paradigma surge, especialmente, como consequência da grande depressão e da consequente reforma dos mercados de capitais dos Estados Unidos da América (EUA), passando-se a dar relevância aos utilizadores e às necessidades de informação (Tua Pereda, 1989). Assim, “a utilidade da informação para a tomada de decisões pelos destinatários” é tida “como a pedra chave do paradigma da utilidade” (Cravo, 1999, p.311), de tal modo que a Contabilidade será tanto mais importante quanto mais útil for a informação que fornece aos seus utilizadores.

Tal facto implica que se passe a reconhecer os utilizadores da informação contabilística na construção dos modelos contabilísticos e, ainda, que se alterem os conceitos contabilísticos com vista à integração destas novas características nesses conceitos.

Este paradigma vem reforçar a ligação entre a Contabilidade e a envolvente em que esta se insere “através de um processo constante de alimentação e retroalimentação” (Cravo, 1999, p.309), sendo a informação contabilística o seu ponto de ligação, uma vez que possibilita que os seus utilizadores façam avaliações e tomem decisões informadas.

Sobre este ponto de ligação entre a Contabilidade e a envolvente daremos conta no capítulo seguinte, uma vez que continua a estar presente no atual pensamento contabilístico.

Podemos, assim, concluir que o paradigma da utilidade vem substituir a procura de uma verdade única pela procura de uma verdade orientada para os utilizadores da informação, com o propósito de trazer maior utilidade à tomada de decisões (Tua Pereda, 1989).

8. Considerações finais acerca do atual pensamento contabilístico

Todas as correntes de pensamento contabilístico que mais destaque tiveram, e que foram anteriormente analisadas, contribuíram para a evolução do pensamento contabilístico e do campo científico da Contabilidade. Do mesmo modo, todas as teorias, escolas e correntes do pensamento contabilístico são uma parte da Teoria da Contabilidade e foi através de todas elas que se foram desenvolvendo os procedimentos contabilísticos e, também, os normativos atualmente existentes.

Consideramos que nos tempos mais recentes, a Teoria da Contabilidade tem sido um pouco esquecida, principalmente após o aparecimento dos normativos contabilísticos que têm de ser seguidos o que, em nosso entender, tem levado a que atualmente poucos

autores se debruçam sobre a Teoria da Contabilidade no seu sentido mais amplo. A nossa perceção é de que muitos consideram estes normativos como sendo a Teoria da Contabilidade. Estes normativos contabilísticos assentam na Teoria da Contabilidade e no pensamento contabilístico mas não são Teoria da Contabilidade. Assim, não é de estranhar que os normativos contabilísticos estejam centrados na utilidade da informação contabilística, uma vez que esta é a preocupação do atual pensamento contabilístico.

Com a adoção das normas, ou com a adaptação das mesmas, abandonamos assim o paradigma legalista que vivíamos anteriormente, onde o principal objetivo da informação financeira era a apresentação de dados sobre bens, direitos e obrigações que constituíssem garantias a terceiros, baseados em aplicação de normas jurídicas e passamos a aplicar o paradigma económico que se preocupa com informação contabilística neutra e imparcial, e que se traduz numa imagem verdadeira e apropriada dos resultados, das transações e da situação patrimonial.

O objetivo deste paradigma assume um carácter utópico, pois não se consegue alcançar uma verdade única na análise das transações, nascendo assim a necessidade de outro paradigma, o utilitarista.

Neste paradigma o mais importante são os aspetos relevantes para a utilidade da informação, para os seus utentes e para a sua tomada de decisões. A informação deixa de ser preparada com o objetivo de satisfazer as necessidades de um único utente (a administração fiscal) e passa a ter como principal objetivo proporcionar informação útil a todos os utentes da mesma (investidores, financiadores, fornecedores, clientes, empregados, administração pública e fiscal, etc.).

Caberá à Contabilidade dar resposta à procura da informação por um conjunto muito heterogéneo de interesses o que provocou uma alteração a nível concetual¹⁴ para que a informação pudesse ser útil a todos eles¹⁵.

¹⁴ O *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) realizou um estudo em 2007 (*EU Implementation of IFRS and Fair Value Directive*) sobre a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) nos países da União Europeia (UE). Esse estudo foi apresentado em Portugal pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e nele demonstra-se que a maioria dos principais *stakeholders* da informação financeira considera que, com a adoção das NIC, existiu uma clara melhoria da qualidade da informação financeira prestada pelas entidades.

¹⁵ Passa a haver uma grande preocupação com o relato, não sendo por acaso que as normas se chamam normas contabilísticas e de relato financeiro. Assim, a informação só será útil se tiver capacidade de influenciar as decisões dos seus utentes, e podemos classificar de materialmente relevante tudo aquilo que, se omitido ou inexato, tenha capacidade de influenciar as decisões dos seus utentes.

Sendo as características qualitativas os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos seus utentes, nomeadamente a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade, pode, no entanto, haver alguns constrangimentos ou restrições na procura destas características.

De facto, podemos encontrar características das várias correntes do pensamento contabilístico nos normativos contabilísticos mas, no geral, podemos dizer que atualmente estes estão mais focados na utilidade da informação financeira e preocupados com as necessidades dos utilizadores e com o fornecimento de informação útil, o que os situa no atual paradigma da utilidade. Por outro lado, também os liga, de certa forma ao neopatrimonialismo, já que alguns aspetos chave destes normativos provêm daquela corrente, designadamente a preocupação com as necessidades dos utilizadores e a finalidade da informação financeira. Todavia, existem muitos outros aspetos da Teoria da Contabilidade que não estão vertidos nos normativos contabilísticos, pelo que não podemos dizer que os normativos sejam a Teoria da Contabilidade.

Assim, ao analisarmos a evolução do pensamento contabilístico, salienta-se o facto de se verificar que os avanços contabilísticos são mais visíveis em uns períodos do que em outros, fruto das necessidades sentidas em cada momento e da própria envolvente que rodeia a Contabilidade, influenciando-a e sendo influenciada por aquela.

A envolvente tem influência na definição das estruturas e práticas das organizações, pelo que é importante perceber o conteúdo e os processos de formação do meio envolvente. Estes são objeto de abordagens muito diversas que assentam na forma como os autores concebem a organização e entendem o seu funcionamento. Também a Contabilidade se vai alterando, refletindo as mudanças que ocorrem no ambiente em que se insere e, por sua vez, contribui para aquelas, condicionando e determinando a evolução da sua envolvente. É, assim, importante perceber o conceito de envolvente e a sua influência na Contabilidade como abordaremos no capítulo seguinte.

CAPITULO III – A INFLUÊNCIA DA ENVOLVENTE NAS ORGANIZAÇÕES

As organizações podem enfrentar vários ambientes, cada um com as suas próprias características e questões cruciais de competitividade, representando este, por um lado, uma condicionante à sua atividade mas oferecendo, por outro lado, oportunidades que importa aproveitar.

A envolvente é o contexto ambiental em que a organização existe e realiza a sua atividade e que, de algum modo, influencia a forma como se comporta e desenvolve (Lenz & Engledow, 1986). O meio envolvente é, sobretudo, uma fonte de informações que, depois de “filtradas” pela perceção dos agentes decisores se tornam “ingrediente” do processo de formulação e decisão internas (Aldrich, 1979).

Mas, nem sempre o comportamento dos atores organizacionais se deve a questões de ordem económica, pois as estruturas organizacionais são resultado de pressões exercidas pelo meio envolvente e são essas pressões, e não exigências internas de eficiência, que explicam a diversidade organizacional.

Nenhuma organização poderá sobreviver e ser bem-sucedida se não acatar perante o meio organizacional as práticas, estruturas e sistemas que sejam aceites como legítimas. Porém, admite-se que as pessoas dispõem de livre vontade e autonomia de ação e, no outro extremo, as suas ações são determinadas pela envolvente.

Assim, as mudanças que ocorrem na envolvente obrigam cada época a produzir os seus conceitos, as suas práticas, os seus instrumentos de gestão no contexto em que foram gerados. Para assegurar a sua sobrevivência, a organização necessita de se adaptar à sua envolvente, criando para o efeito uma vantagem competitiva e definindo os seus objetivos.

Estas mutações no meio envolvente geram, frequentemente, fenómenos que se tornam forças relevantes para a organização e influenciam também a sua estrutura, o desenvolvimento da atividade corrente da empresa e que podem colocar em causa a sua continuidade no médio e longo prazo.

Lenz & Engledow (1986) situam o modelo de análise das “eras” que comporta o estudo das alterações da envolvente no seu sentido mais amplo (conjunto de estruturas sociais, valores humanos e definições de papéis que caracterizam um certo período de tempo)

segundo três estádios sucessivos: uma ordem prevalecente; um período de turbulência; e o desenvolvimento de uma ordem diferente. No entanto, estes níveis de análise não são independentes.

Ao analisar a evolução da envolvente, uma das grandes mutações ocorridas foi a revolução industrial que permitiu exibir todos os elementos chave da mudança evolutiva, nomeadamente, os aumentos na produção de alimentos que, conseqüentemente, reduziram os seus preços, a melhoria na alimentação da população em geral e, ainda, a elevada informação sobre a higiene que diminuiu a mortalidade da população por pragas como a peste.

Com isso, houve um aumento das necessidades de produtos manufacturados e de alimentos, novos eventos surgiram para o progresso nesse período e, dessa forma, nasceram os locais de trabalho, pois até então os produtos manufacturados eram feitos pelos próprios artesãos nas suas rústicas oficinas sendo essas, geralmente, as suas residências.

Para tal, foi necessário mais capital e, com essa necessidade de agentes financiadores, surgiram os bancos. Com a Revolução Industrial e o surgimento das Bolsas de Valores, a Contabilidade sofreu muitas mudanças, influenciada pela economia baseada no capital e no trabalho, pelo processo do trabalho e da produção em série, pela formação de grandes entidades, quer na área industrial, quer na prestação de serviços, pela obrigatoriedade do pagamento de impostos para pessoas físicas e jurídicas, pela comunidade científica e também influenciada pelas duas grandes guerras (Crawford, 1994), tudo isto resultante do cenário mundial existente à época, caracterizado essencialmente por uma sociedade industrial.

Todo este cenário se refletiu na Contabilidade, na adoção de novos sistemas de informação, nomeadamente gerenciais, a divulgação de relatórios para atender aos acionistas, administração e governo, auditorias externas, a separação dos custos da produção, o reconhecimento sistemático da depreciação, a organização formal dos institutos e organismos de normalização contabilística, a realização do orçamento governamental e formas de controlo e divulgação, a mensuração de custos, produtos e desempenho empresarial (Crawford, 1994).

Essa nova tendência que surgiu contribuiu para mudar muitos conceitos e aperfeiçoar os conhecimentos sobre a empresa industrial. Conseqüentemente, essas empresas

ganharam mais qualidade e, além do aperfeiçoamento da administração, a Contabilidade ganha um grande impulso.

Essa nova dinâmica de crescimento da estrutura industrial, ocorrida a partir do final do século XIX, caracterizada também pelo surgimento das grandes sociedades anónimas e intensificada pelos processos de fusões e incorporações, modificou profundamente a visão do conceito de empresa e de empresário na teoria económica. Pois, no período que antecedeu o ressurgimento houve um crescimento comercial e empresarial até então jamais visto em termos mundiais, e este crescimento impulsionou o surgimento das empresas por ações e posteriormente das sociedades anónimas de capital aberto. Também na mesma época, muitas alterações foram realizadas no sistema contabilístico idealizado por Pacioli, para que este se adequasse à utilidade das sociedades anónimas, e para que fosse de encontro à necessidade de fiabilidade das demonstrações financeiras para os investidores.

A Revolução Industrial torna-se um importante marco na divisão da história da Contabilidade, obrigando os profissionais da época a procurarem novos métodos de escrituração dentro de um contexto económico que o mundo passa a viver. Dá-se início a uma nova era contabilística e após um longo período de estagnação da Contabilidade, o ressurgimento ocorre, não se podendo definir com exatidão quando se iniciou, contudo sabe-se que a revolução impulsionou o ressurgimento da Contabilidade¹⁶.

Ao analisar a evolução da envolvente, outro marco importante foi a década que antecedeu a crise de 1929, porquanto, segundo Hendriksen & Van Breda (1999, p.57) “O final da grande guerra em 1919, libertou uma procura reprimida de bens de consumo, instalações industriais e equipamentos que alimentou uma explosão de investimento. A rápida expansão de novas indústrias, como as de rádio, telefones, filmes cinematográficos e, acima de tudo, automóveis, fez aumentar ainda mais essa explosão. A produção de mão-de-obra cresceu substancialmente. Os investidores na Bolsa de Valores de *New York* cresceram em termos dramáticos, com a quadruplicação do volume médio negociado de 1922 a 1929. Foram alguns dos melhores anos que a economia americana jamais havia tido.”

¹⁶ Porém, com o surgimento da Lei das Companhias (1844), a qual tornou obrigatória a comprovação dos balanços pelos auditores, o número de contabilistas aumentou rapidamente e, em 1862, uma lei similar surgiu exigindo a utilização de contabilistas no caso de falência, impulsionando ainda mais o aumento de contabilistas.

No entanto, num espaço de tempo muito curto, de aproximadamente dois meses, a ascensão reverteu-se na Grande Depressão, a qual começou com a primeira queda no mercado de ações. Esta queda inicialmente foi atribuída às afirmações negativas realizadas pelo consultor financeiro Roger Babson; nas semanas que sucederam a afirmação houve tentativas por parte do governo norte-americano e de especialistas de dissipar esse temor, mas em vão. Com efeito, no dia 24 de outubro (quinta-feira negra), foram perdidos milhões de dólares de volumes de negociação da bolsa de valores. Mesmo com anúncios favoráveis sobre a economia do país, o mercado reagiu mal, tendo como consequência a Grande Depressão.

Ainda hoje não se consegue saber o motivo real desta grande crise económica ocorrida em 1929, porém, muito se culpou as empresas na época por não terem desempenhado o seu papel corretamente, e os contabilistas também não foram poupados de críticas. A concentração de riqueza também foi levantada como uma das causas.

Este cenário contribuiu para que as organizações procurassem adaptar-se e/ou moldar-se às novas tendências, pois são as atitudes administrativas as grandes propulsoras das mudanças sociais a ambientes favoráveis ou desfavoráveis. Efetivamente, o mundo está ligado e as decisões administrativas tomadas no presente podem ter influência tanto na organização (internamente), quanto no ambiente externo.

1. A influência da envolvente na Contabilidade

A revolução industrial também impulsionou o surgimento da profissão de contabilista, que teve início em 1773 na cidade de Edinburgo na Grã- Bretanha, através de um anuário municipal na qual constava a existência de sete “contadores”. Conforme Hendriksen & Van Breda (1999, p.47) “No início do século XIX, ainda havia menos de 50 contadores públicos registados nas listas das principais cidades da Inglaterra e Escócia”.

As exigências sociais, as do mercado, a luta imperialista, os abusos da especulação pelo dinheiro, a corrupção e a perda dos preceitos éticos, a velocidade extrema das comunicações, o progresso espantoso do processo da informação, as aplicações científicas cada vez mais ousadas em quase todo o saber humano, foram fatores que inspiraram também as modificações conceituais em Contabilidade (Sá, 2011).

Como ocorrido noutras épocas, toda a envolvente contribuiu para que a Contabilidade pudesse conquistar todos os avanços deste século. Com efeito toda a envolvente ajuda a

impulsionar o progresso contabilístico e o progresso do conhecimento humano, promovendo ou retardando os avanços contabilísticos consoante as circunstâncias em que nos encontramos (Sá, 2011).

2. A influência da Economia na Contabilidade

A Contabilidade pode ser vista como uma fonte de poder de determinados grupos dentro das organizações, com a premissa de que a realidade é moldada ao longo dos anos com a contingência de fatores sociais, económicos, culturais étnicos e de género, tornando-se cristalizada numa série de estruturas aceites indevidamente como naturais e imutáveis. É interpretada como um produto que resulta de uma atividade económica, existe porque há uma procura de informação especializada e os contabilistas estão dispostos e são capazes de a produzir.

Lenz & Engledow (1986) apresentam a economia como sendo aquela ciência que tem como objetivo o estudo da recessão económica, o excesso da capacidade produtiva, da depressão e, conseqüentemente, do oposto da propriedade económica, do pleno emprego e do alto nível de vida.

No entanto, a escolha da informação contabilística e/ou da técnica contabilística pode ter um impacto no bem-estar económico de vários grupos da sociedade. Assim, existe um mercado para a Contabilidade com a conseqüente procura e oferta. Através da Contabilidade um fenómeno económico complexo é traduzido para os utilizadores de uma forma mais simplificada e compreensível, criando, desta forma, mais mitos do que realidades. É evidente a ligação da Contabilidade com a economia, na definição de Cañibano Calvo (1987):

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

Segundo Porter (1990) e Porter & Montgomery (1998), as características políticas, sociais, culturais e económicas do ambiente de negócios das nações proporcionam, não apenas condições para uma maior riqueza e qualidade de vida das suas populações, mas também um melhor desempenho para as suas empresas. Ao serem confrontadas com os desafios da globalização e da economia em permanente mudança, a imagem das

empresas perante o exterior tende a ter uma maior relevância. Numa era dominada pelos meios de comunicação, a imagem pública tornou-se uma preocupação diária para as empresas, pois não basta apenas ter um comportamento ético, é necessário que este também seja visível.

Em suma, é a Contabilidade que expressa em termos de valor as preocupações da empresa com o ambiente e a responsabilidade em termos éticos e sociais, interagindo com a envolvente, retribuindo-lhe o que dela recebe, informando a comunidade e captando investidores cada vez mais preocupados com a sustentabilidade dos negócios. À luz desta perspetiva, a utilidade da Contabilidade não se restringe à construção de conhecimento sobre factos da atividade económica, uma vez que consiste numa prática social (Miller, 1994).

3. A influência da envolvente económica na Teoria da Contabilidade

Sendo a economia concebida como ciência do valor, utilizando conceitos de equilíbrio económico, aquela influenciou a Contabilidade. Na verdade, os primeiros livros de Teoria da Contabilidade propriamente dita datam do fim do século XIX, enquanto os de Economia já eram conhecidos muito antes. Assim, a Contabilidade demorou a pensar-se como teoria, bem como as suas pesquisas e metodologias científicas, até porque a utilidade da informação contabilística deve ser aferida pelo seu contributo para a tomada de decisões económicas.

Tendo em conta a envolvente económica, e sendo a Contabilidade uma ciência social aplicada de forte fundo económico, esta resulta da relação entre a ocorrência dos factos económicos e financeiros e a sua captação e processamento segundo os paradigmas de uma metodologia própria e potencializada pela racionalidade científica. Logo, o que sustenta a Contabilidade é o relato e o respeito pela essência dos eventos económicos que captura e mede (Iudícibus, Martins & Carvalho, 2005).

Caberá, então, à Contabilidade capturar a ocorrência desses eventos económicos que influenciam determinado estado de riqueza, analisá-lo e comunicar os seus efeitos apoiando-se em diversas disciplinas, incluindo a Economia. Então a doutrina contabilística é a face científica desse encontro fértil entre a realidade e o modelo para acolhê-la e descrevê-la. Assim, os resultados a obter serão uma parte da Teoria da

Contabilidade com evidente influência da envolvente económica, até porque, saber ou não teorias formuladas no passado em nada altera a capacidade de avançar a teoria.

Eventos económicos, tais como, o crescimento das entidades empresariais num ambiente de mercado complexo, onde exista a motivação inicial na procura de lucros individualmente, ou seja o espírito capitalista, criam as condições às quais as entidades respondem, também certas inovações tecnológicas provêm do estímulo para a formação e o crescimento das entidades comerciais. É esta a ligação entre as necessidades derivantes das atividades económicas e o desenvolvimento de respostas contabilísticas, existindo uma grande ligação entre os incentivos e os problemas derivantes da atividade económica desenvolvida pelas entidades e as técnicas contabilísticas imaginadas para resolver ou equacionar tais problemas e anseios.

A envolvente económica representou o impulso socioeconómico inicial, tendo influenciado a evolução da Contabilidade, primeiro como sistema de escrituração, evoluindo lentamente para o estado de ciência, através do espírito capitalista. Através da influência da economia depreendemos que o desenvolvimento da Contabilidade em toda a sua história esteve intimamente ligado ao desenvolvimento económico e às transformações sociopolíticas e socioculturais experimentadas em cada época. O homem foi sentindo a necessidade de aperfeiçoar o seu instrumento de avaliação da situação patrimonial, ao mesmo tempo em que as atividades económicas se foram tornando mais complexas.

Assim, a evolução da Teoria da Contabilidade, e mais recentemente da própria normalização contabilística¹⁷, foram sofrendo influência de fatores económicos que em muito contribuíram para o avanço da teoria e das práticas contabilísticas, designadamente o desenvolvimento dos mercados de capitais, o desenvolvimento económico e político, as crises, os escândalos financeiros, entre outros.

No próximo capítulo abordaremos os acontecimentos mais marcantes no século XX e de que forma estes influenciaram a Teoria da Contabilidade.

¹⁷ Atualmente, devido ao processo de harmonização, a Contabilidade encontra-se num período bastante fértil. Este processo de convergência contribui para que as práticas contabilísticas no mundo inteiro ganhem uniformidade, sendo que esta convergência contabilística atua como um agente unificador das nações, estreitando as relações entre profissionais.

CAPITULO IV - ACONTECIMENTOS ECONÓMICOS MARCANTES NO SÉCULO XX E SUA INFLUÊNCIA NA TEORIA DA CONTABILIDADE

Ao longo dos tempos e, mais concretamente, ao longo do século XX e início do século XXI, a Teoria da Contabilidade foi sofrendo influência de fatores económicos e sociais, de entre os quais a reordenação capitalista, a volatilidade dos capitais, o crescimento vertiginoso das tecnologias da informação e da comunicação (TIC), a escassez de empregos, a obsolescência precoce do conhecimento, exigindo uma reflexão sobre os modelos de regulação da sociedade e das organizações e, por consequência, criando novos desafios em termos de formação de pessoal qualificado para enfrentar estes novos tempos. Neste capítulo, procuramos dar conta de alguns desses acontecimentos bem como do seu reflexo na evolução da Teoria da Contabilidade.

1. Da sociedade industrial à sociedade do conhecimento

O cenário mundial no início do século XX foi caracterizado por uma economia baseada no capital e no trabalho (sociedade industrial). Essa época¹⁸ ficou marcada pelo surgimento de grandes organizações na área industrial e na prestação de serviços, foram implementadas as primeiras obrigações para pagamento de impostos para pessoas físicas e jurídicas, surgiram vários organismos responsáveis pela realização do orçamento governamental e formas de controlo e divulgação, e fundamentalmente, pela ocorrência de duas grandes guerras mundiais (Santos, Schimdt, Gomes, Fernandes & Pinheiro, 2006).

Na sequência das duas grandes guerras, vários foram os fenómenos, nomeadamente, a globalização e o neoliberalismo, que contribuíram para as grandes mudanças económicas, tecnológicas, políticas e sociais experimentadas a partir da década de 60, e que produziram alterações substanciais na estrutura e valores da sociedade e da economia, consubstanciando um período de transição de uma sociedade industrial para uma sociedade do conhecimento. Ou seja, de uma sociedade em que os recursos económicos, terra, capital e trabalho, se uniram ao conhecimento, alterando a estrutura

¹⁸ A década de 1920 foi considerada no mundo como um momento de prosperidade e liberdade. Foi uma era de inovações tecnológicas, da eletricidade, da modernização das fábricas, do rádio e do início do cinema falado, que criaram, principalmente nos Estados Unidos, um clima de prosperidade sem precedentes, constituindo um dos pilares do chamado *"american way of life"* (o estilo de vida americano). A máquina de datilografar passou a ser produzida em escala industrial abastecendo milhares de escritórios de negócios no mundo e inserindo a mulher no mercado de trabalho, antes monopolizado pelos homens.

económica das nações e, sobretudo, a forma de atribuir valor ao ser humano detentor do conhecimento. Os acontecimentos decorrentes dessas alterações têm vindo a ser tratadas por diversos estudiosos, entre os quais, referem Santos *et al.* (2006), Peter Drucker, Richard Crawford, Alvin Tofler e Robert Reich.

Druker (2000) enquadrou os referidos acontecimentos em quatro áreas: o desenvolvimento das novas tecnologias, a globalização dos mercados, a sociedade e as nações pluralistas, considerando que o conhecimento é o principal recurso da sociedade do conhecimento e recurso crucial da economia. Stewart (1998) entende que na sociedade industrial, o conhecimento estava no produto (no que se comprava e vendia), sendo esse produto o elemento fundamental do processo nos negócios, enquanto numa sociedade do conhecimento o elemento fundamental do processo de negócios é considerado a cadeia de valor (incorporando o conhecimento) onde o capital humano é o recurso fundamental (Crawford, 1994).

A transformação crescente do conhecimento em cadeia de valor, resulta da alteração no tipo de investimentos, onde os ativos que criam e manipulam o saber, os próprios seres humanos, os sistemas, as estruturas e as relações com clientes e consumidores são os mais importantes, apesar de grande parte desses investimentos não serem reconhecidos nos balanços e nas contas das organizações. Esta transformação consubstanciou uma viragem da economia, com incidência no mercado nacional, onde a produção era sobretudo de bens padronizados e o capital físico era o recurso fundamental, para uma economia global onde os investimentos são baseados em informação, comunicação e conhecimento. A era do conhecimento foi iniciada logo após a segunda guerra mundial, período em que uma grande invenção revolucionou para sempre a vida do homem, contribuindo com todas as áreas do conhecimento. Essa grande invenção foi o computador na década de 1940, embora só tenha começado a ser utilizado pelas organizações na década de 1970.

1.1. Influência na Contabilidade

Esta transição das organizações de uma sociedade industrial para uma sociedade do conhecimento teve reflexos na Contabilidade, na medida em que se têm vindo a desenvolver esforços no sentido de encontrar modelos de avaliação (mensuração) que permitam o reconhecimento, como ativos, de recursos intangíveis. Os normativos contabilísticos mais recentes exigem um maior número de divulgações com o objetivo de

proporcionar informação que, embora possa não ser mensurável, ajuda a compreender o potencial das empresas.

A globalização dos mercados contribuiu para uma intensificação dos esforços de diversos países para a harmonização das normas contabilísticas, na medida em que tal harmonização permite a comparabilidade entre entidades de diferentes países, facilitando a tomada de decisões estratégicas e de decisões de investimento.

A título de exemplo, um acontecimento histórico que em muito contribuiu para a era do conhecimento foi o surgimento das ondas de rádio no início do século XX. Porém, só no início de 1920 é que este se tornou popular no mundo. O que é facto é que a informação e a velocidade da comunicação contribuíram para o grande avanço da Contabilidade em virtude de esta também ser um meio de comunicação, que comunica a realidade do património de uma organização num determinado momento, fazendo com que estas realidades sejam reveladas aos interessados com maior rapidez.

2. Os sistemas de informação e as novas tecnologias

A informática tornou-se indispensável na sociedade atual, designadamente, pelo suporte que constitui para o desenvolvimento das TIC, as quais permitem o armazenamento e a transmissão de informações através de sistemas de informações eficazes, que possibilitam disponibilizar a informação a um custo aceitável, com segurança e em tempo útil para a tomada de decisões. Assim, a informação passa a estar disponível a cada utilizador que, aplicando a sua experiência, as suas perceções, as suas crenças e os seus valores, a transforma em conhecimento. Este conhecimento passa a constituir uma vantagem competitiva em termos económicos para as organizações, pois permite-lhes agregar valor, ou seja, transformar o conhecimento em tecnologia, produtos e serviços.

As TIC tornaram-se num fator competitivo na medida em que, influenciando a envolvente económica¹⁹, levaram a que as organizações, para se poderem manter no mercado, tivessem que se adaptar a esses avanços tecnológicos, desenvolvendo uma nova estrutura organizacional. Alguns autores como Silva (2005), consideram que os avanços tecnológicos devem ser incorporados pelas organizações de forma imediata, não só para

¹⁹ O impacto económico do comércio eletrónico foi considerado por Peter Drucker o mais importante fenómeno dentro da *internet* (Drucker, 2000). Do mesmo modo, observa que o aparecimento explosivo da *internet* modifica profundamente as economias, mercados e estruturas empresariais; os produtos e serviços; os valores e o comportamento dos consumidores; o mercado de trabalho.

garantir a sua competitividade mas, principalmente, para garantir a sua sobrevivência no mercado, na medida em que, de acordo com o autor antes referido, a era da informação e das TIC representou um dos maiores avanços na história económica do mundo, intensificando a concorrência entre as organizações e tornando urgente a aplicação do *know-how* tecnológico para estas se adaptarem às exigências do novo mercado, da nova situação económica e, assim, sobreviverem.

2.1. Influência na Contabilidade

Hendriksen & Van Breda (1999, p.38) afirmam que “A Contabilidade desenvolveu-se em resposta a mudanças no ambiente, novas descobertas e programas tecnológicos”. Na verdade, o desenvolvimento da informática e das TIC proporcionaram à Contabilidade um novo avanço²⁰, designadamente um maior controlo dos dados, uma maior rapidez no seu tratamento e uma maior capacidade de previsão de eventos económicos, permitindo antecipar as eventuais consequências da ocorrência desses eventos, e proporcionando informação que se espera de maior qualidade, mais atempada e, conseqüentemente, mais útil aos diferentes utilizadores.

Johnson & Kaplan (1996) e Martin (2002) advogam, por isso, a necessidade de que as organizações, para atuarem no ambiente competitivo e atingirem os resultados desejados não de munir-se de adequados suportes informáticos que permitam à Contabilidade, enquanto sistema de informação, dar apoio à gestão das organizações na tomada de decisões, bem como ao planeamento estratégico.

A título de exemplo, a interatividade entre a tecnologia e comunicação gerou no final da década de 80 a *internet*²¹ dentro das organizações, afetando de forma positiva a Contabilidade. Esta nova forma de comunicação apresentou desafios à Contabilidade, cujas respostas, na forma de uma visão interativa da empresa, do património e do processo de gestão, se evidenciaram na envolvente económica. Sendo um meio rápido, globalizado, de baixo custo e disponível 24 horas por dia, permite trazer uma grande atratividade para todo o tipo de organizações, contribuindo com muitos benefícios para a Contabilidade, entre eles, o de possibilitar ao profissional de fazer *download* de arquivos

²⁰ Marion (1986, p.161) afirma que o sistema eletrónico foi a maior ferramenta para a Contabilidade, pois através dele foi possível criar relatórios contabilísticos, calcular com velocidades incríveis, analisar dados e processar os mesmos, facilitando assim o controlo do património das entidades. Assim se prova que a maior ferramenta para a Contabilidade foi a invenção do computador.

²¹ O fenómeno da *internet* que se expandiu de modo acelerado e abrangente teve impactos relevantes na Contabilidade e na Economia.

ou programas, para utilizar no seu dia-a-dia, nomeadamente na possibilidade de cumprir com o envio de declarações eletrónicas resultantes das obrigações fiscais, comunicar com os clientes, efetuar pagamentos e recebimentos, entre outros. A velocidade, o dinamismo e os recursos tecnológicos da *internet*, desde que utilizados pela Contabilidade financeira, como foram estimulados pelos projetos de diversos órgãos normativos e por muitas empresas, conduzirá muito provavelmente a uma reaproximação entre a Contabilidade a Teoria da Contabilidade, a prática empresarial e o mercado de capitais.

Dentro dessas tendências, se a *internet* vier a ter na economia uma importância semelhante à do início da Revolução Industrial, a Teoria da Contabilidade, na trajetória da sua origem, renovação e continuidade, poderá revigorar mais uma vez a prática contabilística tradicional, na procura de novas abordagens²² para atender a essa nova transformação da realidade económica.

3. A economia globalizada

As sociedades capitalistas (EUA, Europa e Japão), na década de 50 e 60 depois do pós-guerra, passaram por uma grande transformação sistémica (envolvendo aspetos e dimensões tecnológicas, organizacionais, políticas, comerciais e financeiras) ou seja, por um crescimento extraordinário no seu padrão de vida quotidiano, afetando a sua economia ao nível da difusão de novos hábitos de consumo, e novos valores socioculturais.

Para esta transformação contribuíram vários fenómenos, a globalização (processo de acumulação e internacionalização dos capitais), e o neoliberalismo²³. Na verdade, esses fenómenos constituem os aspetos mais visíveis de uma transformação sistémica na estruturação do capitalismo contemporâneo, que configuram o surgimento de um novo bloco histórico.

Com o surgimento desse novo bloco histórico, e pela primeira vez na história moderna, esses fenómenos possibilitaram expandir a produção de mercadorias, numa escala mundial tornando-se uma realidade concreta. Na sequência destes fenómenos e sob a

²² Através dos tempos, verifica-se que normalmente o grau de avanço da Contabilidade está diretamente associado ao grau de progresso económico, social e institucional de cada sociedade.

ação política dos organismos financeiros internacionais, foram criadas novas áreas e fronteiras para o processo de valorização do capital, através da flexibilização dos direitos sociais, do mercado dos serviços públicos, da privatização de empresas estatais e da abertura dos mercados nacionais dos países periféricos à movimentação de capitais e serviços provenientes dos países capitalistas centrais.

Esta nova realidade resultou de uma interação dinâmica de decisões económicas e políticas, tomadas ao nível das empresas e dos governos, em geral na forma de reação defensiva frente aos grandes choques que se condensaram no início dos anos 70, 80 e 90, sobretudo na forma de crises com mudanças radicais das regras económicas e políticas vigentes à data. Também a internacionalização foi, e ainda é, condição essencial do processo de valorização do capital e, portanto, uma constante na expansão capitalista desde a sua origem. A verdade é que ela gerou formas distintas de organização dos capitais produtivos e de inter-relacionamento destes com a força de trabalho e com os capitais mercantis e financeiros.

3.1. Influência na Contabilidade

A globalização da economia influenciou a Contabilidade na medida em que esta tem vindo a abandonar os métodos de mensuração mais conservadores e tradicionais (custo histórico) que, tendencialmente, distanciam o valor contabilístico do valor “real” (de mercado) dos diversos ativos da organização, em prol de métodos de mensuração baseados no justo valor. Além disso, tornou-se evidente a preocupação de prestar informação sobre o Capital Humano, ainda que não seja possível mensurar essa informação e evidenciá-la no Balanço. Neste contexto, sente-se a necessidade de desenvolver novas formas de mensuração e de relato da informação, assim como de harmonizar as normas contabilísticas. Diante desta realidade, e da importância de um maior controlo da economia globalizada, a UE e diversos países do resto do mundo optaram por impor um modelo de Contabilidade baseado em princípios, para responder às necessidades das grandes empresas e dos investidores.

²³ O neoliberalismo surgiu de uma reação contra a crise fiscal do Estado e por isso passou a identificar-se com cortes nos gastos e com o projeto de reduzir o “tamanho” do Estado, condição necessária para qualquer Estado forte e efetivo.

4. Os mercados de capitais

A expansão do capital contribuiu para o desenvolvimento dos mercados de capitais. Os mercados de capitais, à imagem dos mercados tradicionais, não são mais do que um espaço onde vendedores e compradores transacionam títulos mobiliários. Os títulos mobiliários podem ser dos mais diversos tipos, designadamente ações, obrigações, fundos, títulos de participação.

O principal propósito do mercado de capitais é o de direcionar poupança, seja ela de particulares ou entidades coletivas, para as empresas, isto é, o mercado de capitais funciona como um motor de crescimento económico, que origina criação de riqueza, o que leva ao subsequente aumento da poupança e por consequência ao investimento.

Foram sobretudo as mudanças no funcionamento dos mercados financeiros que permitiram e estimularam a operação das grandes firmas multinacionais dentro de estruturas de oferta extremamente concentradas, mas com processos produtivos que se segmentaram, graças às novas condições tecnológicas e à existência de mercados cada vez mais desregulamentados, agressivos e imprevisíveis, que por sua vez influenciaram a envolvente económica.

4.1. Influência na Contabilidade

As mudanças no funcionamento dos mercados de capitais influenciaram a Contabilidade pois contribuíram para o processo de harmonização das normas contabilísticas num âmbito mundial, movimento este que surge como forma de atender à maximização da informação contabilística para todos os utilizadores, principalmente para os mercados de capitais.

Assim, diante do mercado de capitais, e com o desenvolvimento crescente da *internet*, a visão da empresa como sistema interativo e pró-ativo, voltado para resultados, implica o afastamento de posturas e princípios da Contabilidade tradicional, de modo a possibilitar a integração de sólidos parâmetros económicos ao sistema de informação financeira²⁴.

²⁴ O processo de comunicação de informações contabilísticas (evidenciação), segundo Niyama & Gomes (1996), diz respeito à qualidade das informações de carácter financeiro e económico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, que sejam úteis aos *stakeholders*, como forma de influenciar na tomada de decisões, referentes a aspetos que envolvam a entidade e o acompanhamento da sua evolução patrimonial; desta forma é possível conhecer as ações passadas e tomar decisões em relação ao futuro.

A gestão económica, ao adotar tais parâmetros, proporciona uma visão interativa do património, que se exprime nitidamente na trajetória atual das empresas e do fenómeno da Nova Economia. Já há vários anos, analistas e estudiosos do mercado de capitais têm apontado as deficiências da Contabilidade tradicional em gerar e comunicar informações relevantes para os investidores, cuja divulgação exata e completa é fundamental para o adequado funcionamento do mercado de capitais, na medida em que todos os investidores têm necessidade de informação para avaliar os riscos relativos de cada empresa (Hendriksen & Van Breda, 1999).

Restrita aos valores nominais dos eventos ocorridos e comprovados, a Contabilidade tem falhado na determinação do valor dos ativos das empresas, em especial dos ativos intangíveis e do valor das expectativas futuras incorporado nesses ativos. Caberá à Contabilidade procurar divulgar a informação com transparência, procurando dar uma melhor avaliação da empresa, especialmente para investidores. As normas de Contabilidade preveem que todos aqueles que têm interesse em realizar investimentos nos mercados de capitais devem dispor das mesmas informações, a fim de evitar que uns sejam privilegiados em detrimento dos demais. Como tal, os novos desafios ao sistema de informação e à Contabilidade financeira surgidos pelo fenómeno da *internet*²⁵ no ambiente económico, sugerem a hipótese de uma nova “expansão construtiva” da Teoria da Contabilidade.

5. As crises

Vários foram os acontecimentos económicos (distúrbios financeiros), que nos últimos 30 anos ocorreram aproximadamente a cada três anos (crises sistémicas, tais como a formação da bolha especulativa, o seu *crash* com pânico, a contração do crédito, entre outros), resultantes de uma longa série de explosões financeiras²⁶.

²⁵ Pois o uso crescente das informações *on-line* pelos *stakeholders*, em tempo real, constitui um processo, embora incipiente, que permitirá à Contabilidade financeira um caráter cada vez mais interativo.

²⁶ A crise da dívida externa dos países latino-americanos (1982), que se prolongou por toda a década; a crise bancária do sistema de poupança e empréstimos (*savings and loans*) dos EUA, em 1985, que muito custou aos cofres públicos; a quebra da bolsa de Nova York (1987); o *crash* das bolhas acionária e imobiliária, que fez desaparecer muito capital da circulação económica mundial no Japão (1990), e foi seguido de mais de uma década de recessão, estagnação e deflação; a recessão americana de 1990-1991, de oito meses de duração; a crise do sistema monetário europeu e o ataque à libra esterlina (1992) que fez a fama mundial do especulador-mor George Soros; a crise do México (1994-1995); a crise asiática (1997); a quebra do fundo especulativo *Long Term Capital Management*, LTCM (1998) nos EUA; a crise russa (1998); a desvalorização do real (1999); a crise da Turquia (2001); a crise da Argentina (2001-2002); o *crash* da bolha acionária do Nasdaq e a recessão nos EUA (2000-2001).

As crises afetam, embora de diferentes formas e com intensidade desigual, todos os países, que se veem assolados pelo desemprego estrutural e pelo desvio de recursos de uma economia real para a grande crise. Segundo a definição de Joseph Garnier, que data de 1859 “As crises são perturbações na função geral da troca, tão indispensáveis à vida social“. Acrescenta ainda o autor que “...a crise torna-se um momento necessário do ciclo económico, indispensável à manutenção contínua do crescimento” (citado em Dubar, 2011).

O acontecimento económico mais recente foi o pânico financeiro iniciado em setembro de 2008. O noticiário económico e os debates, em razão da magnitude e importância do assunto, estavam voltados para o entendimento das motivações que levaram a um novo *crash* financeiro, semelhante em alguns aspetos ao de 1929.

É evidente que a propagação atual é muito mais rápida, dado o nível de globalização e dos sistemas de informação presentes na economia. Contudo, torna-se importante perceber que as crises podem resultar, em muitos casos, em oportunidades, pois para sair da crise é necessário identificar as oportunidades no meio das situações que, à primeira vista, possam resultar em perigo.

5.1. Influência na Contabilidade

O surgimento das crises teve reflexos na Contabilidade, designadamente, porque intensificou-se a preocupação pública com os padrões de relato financeiro e com as práticas contabilísticas. Se a Contabilidade como ciência social tem um fim ético, então o sistema normativo que a regula concorre para a realização da justiça e do bem comum. Atualmente, as normas de Contabilidade têm uma dimensão não só nacional como também uma dimensão comunitária e internacional, porém, torna-se fundamental o conhecimento das razões que levam à constituição das normas contabilísticas.

O custo histórico (ou efetivo) continua a ser regra, no entanto as NIC vieram dar mais relevo ao critério do justo valor (*fair value*). Aliás, o critério do justo valor, em regra, não substitui o do custo histórico. Este, salvo nos casos em que não existiu, continuará a ser a base, a primeira avaliação, a substituir quando for e se for caso para isso. Em suma, a utilização de um ou de outro critério subordinar-se-á a orientações normativas e estas indicam que deve usar-se, em determinados casos, o critério do custo histórico e em outros casos manda utilizar o justo valor. A divergência entre estes dois critérios é que dantes utilizava-se o custo histórico, isto porque a Contabilidade se centrava,

tradicionalmente, em apurar o valor dos elementos patrimoniais, em regra ao custo, atualmente as NIC optam por orientação divergente, pois pretendem que o balanço, o apuramento do resultado ou só do capital próprio de cada empresa tenha por base numas vezes os custos históricos, quando entendem que não faz sentido a utilização do justo valor e outras vezes uma base assente na ideia de que um ativo da empresa é recurso controlado em resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros.

Com a adoção das NIC a informação contabilística passa então a ser apresentada numa base mais otimista mais subjetiva, procurando deixar de parte os princípios tradicionais no sentido de ir ao encontro dos interesses e conveniências dos *stakeholders*. Estas mudanças conduzem a que hajam várias opiniões, por vezes contra e outras vezes a favor das normas de Contabilidade adotadas ou a adotar. É aqui que a Contabilidade poderá ser útil, pois fornece informação que pode permitir identificar oportunidades onde outros encontram perigos. Caberá aos utentes da informação (*stakeholders*) conseguir identificar essas oportunidades e perigos com base na informação produzida pela Contabilidade.

6. Os escândalos financeiros, a auditoria e o governo das sociedades

Foram os grandes escândalos financeiros internacionais (Xerox; Enron; CMS Energy; Worldcom; Merck; Parmalat; Tyco; Healthdouth; Freddie Mac; AIG; Lehman Brothers; Bernie Madoff; Saytam), baseados em fraudes contabilísticas e financeiras internacionais que abalaram o mundo.

Algumas grandes empresas faliram (Enron, Parmalat, Worldcom), mas outras aprenderam com os seus erros, ao pagarem multas e ao retificaram a sua posição, possuindo atualmente um código de ética e de responsabilidade social publicamente divulgado.

Estes acontecimentos fizeram movimentar as diferentes entidades supervisoras de âmbito internacional, no sentido de apertar a malha do tecido empresarial no que se refere ao seu controlo interno (Dias, 2014), conduzindo-as a tomarem diferentes medidas para prevenirem a ocorrência de situações análogas, com o objetivo de superintender e supervisionar o respetivo mercado de títulos.

Essa preocupação pública, por parte dos políticos e economistas de todo o mundo em efetuar ajustes fiscais e reformas orientadas para o mercado de modo a liberalizar o comércio, a privatizar, e a desregulamentar, contribuiu para a construção de um novo Estado, visando a melhoria das condições económicas e sociais em cenários muito adversos. É assim que surge o governo das sociedades²⁷ como uma consequência daqueles eventos que não é mais do que um conjunto de princípios orientadores de boas práticas de gestão.

6.1. Influência na Contabilidade

Os escândalos financeiros foram acontecimentos nocivos que, devido à forma como foram construídos, na sua grande maioria com artifícios contabilísticos, colocaram em causa a credibilidade da Contabilidade a nível mundial, contribuindo para que a comunidade internacional sentisse a necessidade de padronizar relatos e pressupostos base de elaboração das transações (através das *International Financial Reporting Standards (IFRS)*) que dão origem aos registos contabilísticos. Contudo, também serviram para alertar a comunidade para aspetos e factos que estavam a ter menos relevância na vida das organizações do que deviam, pois a forma de gerir a organização, a clara e correta afetação de funções, a sua segregação, a isenção e competência do desempenho, para além de outros fatores, passaram a ser elementos de teor muito importante aquando da emissão de um parecer sobre as suas demonstrações financeiras.

Foram vários os organismos internacionais²⁸ emissores, reguladores ou supervisores que se encarregaram de conceber mecanismos de controlo nas organizações. Porém os argumentos contabilísticos utilizados por estas organizações evidenciaram as formas diligentes que foram encontradas para, contabilisticamente, fazer face a intuitos muito

²⁷ Segundo a definição do IFAC é “o conjunto de responsabilidades e práticas desempenhadas pela gestão de topo a fim de providenciar um alinhamento estratégico face ao alcance dos objetivos da organização adequando os riscos à sua gestão e garantindo uma utilização sustentável dos recursos à disposição” (Dias, 2014).

²⁸ Com o *crash* da Bolsa de Valores de *New York* e com a grande depressão económica no país, em 1929 é criado o *Comité May*, “um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras de contabilidade e auditoria para as empresas que tivessem ações negociadas em Bolsa de Valores, tornando obrigatória a auditoria contabilística independente das suas demonstrações financeiras” (Oliveira *et al.*, 2008, p.3). Um ano depois, em 1930, o AICPA passa a ser o órgão responsável por estabelecer normas contabilísticas e de auditoria, tendo importância decisiva para o desenvolvimento das suas práticas. E três anos depois em 1934, surge a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (*Security and Exchange Commission (SEC)*), que aumentou a importância da profissão do Auditor Contabilístico como guardião da adequabilidade e transparência das informações contabilísticas das organizações e a sua divulgação no mercado de capitais e para toda a sociedade.

específicos e que influenciaram fraudulentamente os *stakeholders* a participarem no capital das organizações, pois era suposto que as demonstrações financeiras evidenciassem grandes resultados e se mostrassem alternativas financeiras atrativas à custa do empolamento ou de ativos ou de vendas.

7. As IFRS

Em finais da década de 80, a comunidade internacional, como resposta a todos estes eventos nocivos para a Contabilidade, padronizaram relatos e pressupostos base para elaboração das transações (através das IFRS), mudanças que neste mercado global implicam sucessivas alterações na forma de gerir as organizações, factos e fatores que, muitas vezes, condicionam o trabalho que se pretende desenvolver. Contudo, só a partir de 2002 é que aquelas normas se destacaram, motivado, em grande medida, pelo desafio lançado pelos escândalos financeiros. Houve, então, a necessidade de procurar desenvolver uma linguagem financeira ao nível das demonstrações financeiras mais uniforme e mais harmonizada a nível internacional.

O *International Federation of Accountants* (IFAC), no seu artigo *Financial Reporting Supply Chain* (Março, 2008) contemplava a necessidade de todos os parceiros de negócio internacional usarem uma linguagem comum, traduzida numa certa homogeneidade de princípios subjacentes à elaboração das respetivas demonstrações financeiras. É aqui que o governo das sociedades, o processo de preparação do reporte financeiro, e a auditoria às demonstrações financeiras, são considerados como fundamentais para conceder utilidade à respetiva informação. Ao IFAC competirá a liderança dessa aproximação e troca de saberes para que os relatórios sobre as demonstrações financeiras tenham a utilidade que, de facto, devem ter.

O objetivo desta uniformização de princípios prende-se na necessidade, vantagem e simplicidade da obtenção de uma informação financeira global e comparável. A maioria das organizações tem consciência de que o fator “global” e a necessidade que os diferentes *stakeholders* têm de obter uma informação mais homogénea e credível conduzem à harmonização de conceitos e forma de os relevar (Dias, 2014). É nesse sentido que, desde 2005, a UE começou a exigir que as empresas com valores cotados internacionalmente adotassem as IFRS.

7.1. Influência na Contabilidade

Esta padronização de relatos e pressupostos contribui para que a informação financeira produzida pelas organizações se torne credível e fiável, tendo evidenciado ao longo dos últimos anos melhorias significativas, não dependendo apenas da Contabilidade mas relacionando-se também, por exemplo, com a tecnologia dos sistemas de informação.

A adoção das IFRS procura contribuir para garantir a fiabilidade da informação a nível mundial de forma a esta ser comparável, pelo que se torna essencial um empenho do topo da organização até à base, ou seja, desde os que têm a seu cargo o governo das sociedades aos responsáveis pela emissão de relato das unidades de negócio individuais. Ressalta que o processo de harmonização da Contabilidade reflete o desenvolvimento das práticas contabilísticas que ajudaram nas operações internas e internacionais dos mercados capitalistas. Em suma, este processo passa a ser de importância vital para a sobrevivência, afirmação e continuidade de qualquer sistema de informação, enquadrando o que se entende atualmente por governo das sociedades.

8. A linguagem XBRL

A *eXtensible Business Reporting Language* (XBRL) é destinada à divulgação eletrónica de informações empresariais e financeiras, foi criada na década de 1990 e o seu uso oficial é bastante recente no mundo. O seu desenvolvimento foi impulsionado pela vontade de estabelecer um referencial comum de carácter profissional para a elaboração dos relatórios financeiros em formato eletrónico, com o objetivo de fornecer grandes benefícios na preparação, análise e comunicação da informação empresarial e financeira.

Richards, Smith & Saeedi (2006) complementam a definição da linguagem XBRL, afirmando que esta é um conjunto aberto de padrões para relatórios, que permite a preparação e o intercâmbio de relatórios financeiros eletrónicos. A linguagem XBRL corresponde a um formato universal para estruturação de dados, no ambiente da internet e em qualquer outro ambiente computacional.

No mesmo sentido, esta linguagem pode ser considerada como uma ferramenta que auxilia no processo de harmonização das normas e das práticas contabilísticas em constante desenvolvimento. Wymeersch (2008) descreve que o aumento do uso da linguagem XBRL nos últimos anos tem originado diversos projetos de estudos que podem auxiliar na proteção dos credores, no aumento da segurança das operações

internacionais e na competitividade dos mercados financeiros. Contudo, a crescente utilização dessa linguagem tem provocado um aumento no número de pesquisas realizadas sobre essa temática, nos periódicos e nos centros universitários internacionais.

8.1. Influência na Contabilidade

O papel desempenhado pela linguagem XBRL contribuiu para o estágio atual da harmonização e das práticas contabilísticas. A harmonização é, aqui, compreendida como o processo através do qual um conjunto de países estabelece um núcleo comum de normas e práticas contabilísticas e altera as normas e práticas nacionais, considerando as suas especificidades. Nesse contexto, observa-se que a linguagem XBRL não é responsável pela determinação de normas e práticas contabilísticas e também não pretende explicar as normas internacionais, converte-se sim, na ferramenta que permite analisar se as informações produzidas de acordo com as normas de um país estão de acordo, ou estão convergindo, para as NIC, destinando-se à evidenciação, em formato eletrónico, de informações empresariais e financeiras. Devido às suas características herdadas da *Extensible Markup Language* (XML), na qual ela é baseada, como a extensibilidade (facto que ajuda na capacidade de divulgar informações financeiras, permitindo evidenciações voluntárias), e a organização dos dados, essa linguagem permite o intercâmbio, a comparação e a manipulação de um grande volume de dados. Dessa forma, a sua utilização pode auxiliar os diversos utilizadores de vários países, contudo preservando um senso comum para o intercâmbio e a comparação das informações financeiras.

9. A Contabilidade responsabilidade social e ambiental

Quer a globalização da economia, quer a consciencialização da sociedade, estão a pressionar as organizações a adotarem uma postura responsável perante o meio ambiente em virtude do desenvolvimento económico mundial. Este provocou impactos sociais e ambientais que resultam em problemas como o aquecimento global sem precedentes, a erosão da biodiversidade, as catástrofes naturais, a poluição e a globalização dos mercados, pelo que muitas organizações assumem a responsabilidade, tanto pelas questões sociais e ambientais, como pelas questões económicas (Suttipun, 2012). Contudo, a grande dúvida da organização prende-se com a possibilidade de não

ter o retorno do capital investido em termos ambientais, ou seja a rentabilidade desse investimento.

A origem da responsabilidade social da empresa remonta aos anos 50 embora se encontrem referências anteriores. O seu surgimento contribuiu para a sistematização da ética como disciplina; desde os anos 90 que a responsabilidade social integra o discurso sobre a ética da empresa. Porém, à luz dos desastres ambientais, as organizações socialmente responsáveis perceberam uma vantagem económica. Talvez por estas razões haja internacionalmente uma crescente preocupação com o impacto social e ambiental das atividades organizacionais (Gray, 2006) e a divulgação de relatórios de sustentabilidade, intimamente associados a um melhor desempenho corporativo, tenha aumentado significativamente na maioria dos países ocidentais nos últimos anos (Gray, 2006; Guthrie & Farneti, 2008; Farneti & Guthrie, 2009), sendo a sua natureza voluntária.

Neste contexto, a sustentabilidade corporativa tem sido objeto de interesse de investigação nas ciências sociais desde meados de 1970 (Christofi, Christofi & Sisaye, 2012). Uma série de fatores têm sido sugeridos para explicar o interesse das organizações nos relatórios de sustentabilidade, incluindo a obrigação moral e ética (Berthelot, Coulmont & Serret, 2012; Daub, 2007).

A sustentabilidade organizacional é de extrema relevância para a sobrevivência e competitividade das organizações a longo prazo (Williams, Wilmshurst & Clift, 2011). Os *stakeholders* (clientes, investidores, funcionários, fornecedores, organizações não governamentais e grupos comunitários locais) exigem cada vez mais informações sobre o meio ambiente e comportamentos de responsabilidade social das organizações com as quais se envolvem (Bell, Soybel & Turner, 2012).

9.1. Influência na Contabilidade

Verifica-se que a Contabilidade, enquanto ciência aplicada ao acompanhar a evolução social e económica, evoluiu também de acordo com as necessidades ambientais, procurando registar e evidenciar os atos e factos empresariais relacionados com a proteção e conservação do ambiente.

Santos *et al.* (2001) definem que Contabilidade ambiental é o estudo do património ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das entidades. Tem como objetivo fornecer aos seus *stakeholders* informações sobre os eventos ambientais que causam

modificações na situação patrimonial, realizando a sua identificação, mensuração e evidenciação.

A Contabilidade de responsabilidade social, como uma vertente da Contabilidade, procura encorajar todas as organizações a considerar os efeitos das suas operações nas comunidades e a divulgar informação acerca do seu desempenho social, ao nível económico, ambiental e social contribuindo para a tomada de decisões, surge como uma aplicação prática das teorias ligadas à ética. A Contabilidade tem, assim, procurado assumir uma nova postura (ambiental e social) perante os cidadãos e a sociedade ao tentar cooperar com a preservação do ambiente natural, com a prosperidade das sociedades e ser capaz de disseminar a responsabilidade social da sua organização neste mundo global.

A responsabilidade social não é só uma opção para as organizações; é uma questão de visão estratégica e de sobrevivência. Para Tua Pereda (2000) a Contabilidade social é um ramo da Contabilidade cujo objetivo fundamental é identificar e medir a contribuição social da empresa, que inclui não só os custos e os proveitos sociais visíveis e, por isso, mais ou menos fáceis de identificar e medir, mas também aqueles que surgem das externalidades, positivas e negativas, que afetam os diferentes grupos sociais. Toda essa informação será evidenciada através de um instrumento de informação, o Balanço Social, que identifica o nível de responsabilidade social e ambiental dos agentes económicos.

CAPITULO V – CONCLUSÕES

O constante avanço ocorrido na sociedade, aliado à globalização, tem provocado alterações substanciais na Contabilidade. As economias estão mais interligadas e requerem uma harmonização contabilística de âmbito internacional. Em virtude disso, a Contabilidade evidencia-se como uma ferramenta essencial, fornecendo aos seus utilizadores externos e internos informações padronizadas sobre a situação económica e financeira das entidades.

Enquanto a globalização se expande, a Contabilidade tem enfrentado novos desafios, decorrentes desse crescimento e desenvolvimento global, surgindo a necessidade de harmonizar no contexto mundial as NIC entretanto emitidas e que têm por objetivo regular os procedimentos contabilísticos.

Encontramo-nos, assim, num contexto de harmonização contabilística internacional, com uma forte adoção das NIC emitidas pelo IASB, as quais assentam, substancialmente, em princípios e apelam a um maior julgamento profissional. À Contabilidade cabe reconhecer, mensurar, apresentar e divulgar factos patrimoniais suscetíveis de serem apresentados nas demonstrações financeiras, as quais, por sua vez, induzem efeitos económicos. Se a envolvente económica está a mudar, então a normalização contabilística internacional deve acompanhar essa mudança.

Desse modo, percebe-se que a Contabilidade segue o seu curso rumo à evolução. Com o passar dos anos, a Contabilidade sofreu a influência de escolas e de pensadores de diversos países, que foram relevantes para o desenvolvimento da mesma, disseminaram teorias que deram origem a vários conceitos que evoluíram ao longo dos tempos. Do mesmo modo, o principal objetivo da Contabilidade foi sofrendo diversas alterações, tendo o seu desenvolvimento acompanhado de perto a evolução da sua envolvente. Com efeito, a Contabilidade sempre esteve em diálogo permanente com a sociedade, sendo um reflexo da sua evolução, mas também influenciando o ambiente em que se insere, através das decisões que são tomadas com base na informação por si produzida.

O estudo da evolução histórica da Contabilidade permitiu-nos compreender e conhecer melhor a Teoria da Contabilidade. Todas as correntes de pensamento contabilístico que foram surgindo contribuíram para a evolução daquele pensamento e do campo científico da Contabilidade e, como tal, da própria construção da Teoria da Contabilidade.

O conceito de Teoria da Contabilidade não é muito consensual entre a comunidade científica, no entanto, da análise das definições apresentadas, podemos concluir que a Teoria da Contabilidade será tudo o que está na base e permite estruturar o pensamento contabilístico. É através dela que conseguimos explicar de forma abrangente a riqueza e os factos económicos das entidades.

Neste contexto, é expectável que os profissionais de Contabilidade sintam cada vez mais a necessidade de recorrerem à Teoria da Contabilidade para suportarem adequadamente o seu julgamento profissional e contribuïrem para o atual objetivo máximo da Contabilidade, fortemente influenciado pelo paradigma da utilidade: produzir informação útil à tomada de decisão dos seus utilizadores.

Acredita-se que a Contabilidade possa evoluir muito mais, mas a dimensão e a direção dessa evolução dependem, como procurámos demonstrar, de muitos fatores, designadamente institucionais, económicos e sociais. Todos estes fatores e acontecimentos, desde as crises aos escândalos financeiros, até ao surgimento do governo das sociedades, ao acompanharem os desafios de um mercado cada vez mais global, influenciaram a envolvente económica e tiveram impactos na Contabilidade.

Assim, concluïmos que a configuração dos objetivos da informação financeira procura acompanhar as necessidades dos seus utilizadores, as quais têm sofrido a influência das características da envolvente em que operam, nomeadamente, do seu nível de desenvolvimento económico e tecnológico, da forma como se desenvolvem os sistemas de financiamento das empresas e da separação entre propriedade e gestão.

1. Limitações do estudo

Da revisão da literatura efetuada, encontramos como limitação o facto de existir diversa literatura sobre Teoria da Contabilidade mas que apenas trata uma parte da Teoria da Contabilidade, limitando-se em geral a uma corrente do pensamento contabilístico. Além disso, não foram encontrados estudos sobre a influência da envolvente económica na Teoria da Contabilidade, o que pensamos ser reflexo da diminuição da investigação e da discussão de assuntos relacionados com a Teoria da Contabilidade. Procuramos, por isso, fazer uma seleção cuidada, da literatura que tratasse a Teoria da Contabilidade na sua ampla abrangência.

Acresce que neste estudo não foram abordados todos os acontecimentos económicos relevantes que influenciaram a Contabilidade. Apenas foram focados os acontecimentos do último século, ficando por analisar muitos outros acontecimentos que terão influenciado a Teoria da Contabilidade.

2. Possíveis desenvolvimentos do estudo

Tendo em consideração a natureza do presente estudo, não foi nosso propósito apresentar soluções acabadas e testadas, mas antes contribuir para a identificação de hipóteses passíveis de análise futura e alertar para novas questões merecedoras de uma reflexão.

Propomos, deste modo, futuros trabalhos que procurem apresentar uma visão geral da relação que se estabelece entre a envolvente económica e a Teoria da Contabilidade. Assim como, a possibilidade de se vir a fazer um estudo que envolva entrevistas a investigadores em Teoria e História da Contabilidade, para que se aprofundem as temáticas em estudo nesta dissertação e se possam encontrar soluções cada vez mais eficazes e adequadas ao atual contexto, que privilegiem uma atuação contabilística assente na Teoria da Contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AAA.** (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*. Sarasota, Florida.
- AICPA.** (1970). *The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. Statement n.º 4. New York.
- Aldrich, H.** (1979). *Organization and Environments*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Almeida, J. & Almeida, B.** (2012). *Evolução histórica da Contabilidade e da pintura: uma visão macro das semelhanças e diferenças*. APOTEC, 423: 204-210.
- Belkaoui, A.** (2000). *Accounting Theory*. 4.ª Edition. Londres: Business Press.
- Bell, J., Soybel, V. & Turner, R.** (2012). *Integrating Sustainability Into Corporate DNA*. Journal of Corporate Accounting & Finance, 23, 3: 71-82.
- Berthelot, S., Coulmont, M. & Serret, V.** (2012). *Do Investors Value Sustainability Reports? A Canadian Study*. Corporate Social Responsibility and Environmental Management: 1-9. Acedido em <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/csr.285/pdf>, 10 de março de 2012.
- Cañibano Calvo, L.** (1975). *Teoria Actual de la Contabilidad*. Madrid: ICE.
- Cañibano Calvo, L.** (1987). "Contabilidad. Análisis de la realidade económica", Ed. Pirâmide. Madrid.
- Carqueja, H.** (2007). *Teoria da Contabilidade – Uma interpretação*, Revista de Estudos Politécnicos, Vol IV, 7: 7-40.
- Christofi, A.; Christofi, P. & Sisaye, S.** (2012). *Corporate sustainability: historical development and reporting practices*. Management Research Review, 35: 157-172.
- Cosenza, J.** (1999). *A evolução da escrituração Contábil através dos tempos: Uma revisão histórica da contabilidade contemporânea com base na literatura contábil*. Rio de Janeiro. Dissertação de Doutorado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- Cravo, D.** (1999). *Considerações em Torno do Paradigma da Utilidade*. IV Jornadas de Contabilidade. Aveiro.
- Cravo, D.** (2000). *Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais*. Revista Estudos do I.S.C.A. A.. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Crawford, R.** (1994). *Na era do capital humano: o talento, a inteligência e o conhecimento como forças económicas, seu impacto nas empresas e nas decisões de investimento*. São Paulo: Atlas.
- Dias, A.** (2014). *Auditoria e Governo das Sociedades*. Revista OTOC, 170: 57-61.
- Dicionário de Língua Portuguesa.** (2006). Porto Editora. Porto.
- Daub, C.** (2007). *Assessing the quality of sustainability reporting: an alternative methodological approach*. Journal of Cleaner Production, 15: 75-85.
- Dubar, G.** (2011). *Entre crise global e crises ordinárias: a crise das identidades*. Plural, 18, 1: 175-184.
- Druker, P.** (2000). *O futuro já chegou*. Revista Exame, 34, 6: 112-126.
- Faria, M.** (2005). *Utilidade da Contabilidade – como e porquê?*. Revista TOC, 61: 40-45.

- Farneti, F. & Guthrie, J.** (2009). *Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organisations: Why they Report*. Accounting, Auditing and Accountability, 33: 89-98.
- Guimarães, J.** (2005). *História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens*. Lisboa: Áreas Editora.
- Guimarães, J.** (2011). *A Estrutura do Neopatrimonialismo*. Artigo apresentado no XI Prolatino, Setembro. Porto. Disponível em <http://ias2.ctoc.pt/pls/prt/docs/F20063/cunha%20guimar%E3es%20-%20A%20Estrutura%20do%20Neopatrimonialismo.pdf>
- Gray, R.** (2006). *Social, environmental and sustainability reporting and organizational value creation? Whose value? Whose creation?* Accounting Auditing & Accountability Journal, 19: 793-819.
- Guthrie, J. & Farneti, F.** (2008). *GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations*. Public Money & Management, 28, 6: 361-366.
- Hendriksen, E. & Van Breda, M.** (1999). *Teoria da Contabilidade*. Tradução de António Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas.
- Hopwood, A.** (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. London: Cambridge University Press.
- Iudícibus, S.** (2000). *Teoria da Contabilidade*. 6.^a Edição. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., Martins, E. & Carvalho, L.** (2005). *Contabilidade - Aspectos Relevantes da Epopéia de sua Evolução*. Revista Contabilidade & Finanças, 38: 7-19.
- Iudícibus, S.** (2006). *Teoria da Contabilidade*. 8.^a Edição. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. & Marion J.** (2007). *Introdução à Teoria da Contabilidade*. 4.^a Edição. São Paulo: Atlas.
- Johnson H. & Kaplan, R.** (1996). *A relevância da Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Campus.
- Júnior, V. & Nascimento, I.** (2009). *Evolução e desenvolvimento da Teoria da Contabilidade Contexto Histórico*. Revista Ambiente Contábil, 1, 1: 37-48.
- Kam, V.** (1990). *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons.
- Lenz, R. & Engledow, J.** (1986). *Environment Analysis: The Applicability of Current Theory*. Strategic Management Journal, 7, 4: 329-346.
- Marion, J.** (1986). *Contabilidade Básica*. São Paulo: ATLAS.
- Martin, N.** (2002). *Da Contabilidade a Controladoria: a evolução necessária*. Revista de Contabilidade & Finanças, 28: 7-27.
- Mattessich, R.** (1964). *Accounting and analytical methods*. Homewood, Illinois: Irwin.
- Miller, P.** (1994). *Accounting as social and institutional practice: an introduction*. In: Hopwood, Anthony G; MILLER, Peter. *Accounting as Social and Institutional Practice, Cambridge Studies in Management*: 1-39.
- Monteiro, M.** (1975). *A Profissão de Contabilista em Portugal – Algumas Considerações*. Revista de Contabilidade e Comércio, XLII, 165.

- Monteiro, M.** (1979). *Pequena História da Contabilidade*, Lisboa: APOTEC.
- Monteiro, M.** (2004). *Pequena História da Contabilidade*. 2.^a Edição revista. Póvoa de Santo Adrião: Europress.
- Niyama, J. & Gomes, A.** (1996). *Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas*. Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Brasília: CFC.
- Oliveira, L. et al.** (2008). *Curso Básico de Auditoria*. 2.^a Edição. São Paulo: Atlas.
- Pina Martínez, V.** (1991). *Investigacion Empirica y Normalizacion Contable*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, XXI, 66: 83-126.
- Pinho, A.** (2012). *Relação entre a Teoria e a Prática Contabilística: um estudo exploratório*. Dissertação apresentada para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, Universidade de Aveiro.
- Porter, M.** (1990). *The Competitive Advantage of Nations*. London: The Macmillan Press.
- Porter, M. & Montgomery, C.** (1998). *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. 2.^a Edição. Rio de Janeiro: Campus.
- Priberam.** (2012a). Disponível em <http://www.priberam.pt/DLPO/default.aspx?pal=teoria>. Acedido em 23 de março de 2012.
- Priberam.** (2012b). Disponível em <http://www.priberam.pt/DLPO/default.aspx?pal=contabilidade>. Acedido em 23 de março de 2012.
- Richards, J.; Smith, B. & Saeedi, A.** (2006). *An Introduction to XBRL*. SSRN. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1007570>. Acedido em 14 de agosto de 2014.
- Rocha, A.** (2000). *O Ensino Superior e as Disciplinas de Contabilidade*. Anexo à Revista de Contabilidade e Comércio, 57 (227): 19-51.
- Rocha, A.** (2004). *Lições de Teoria de Contabilidade*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- Sá, A.** (1997). *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. 1.^a Edição. São Paulo: Atlas.
- Sá, A.** (1998). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Sá, A.** (1999). *A Nova Visão da Contabilidade*. Revista Estudos do I.S.C.A.A., II^a Série, 5, 11-24.
- Sá, A.** (2009). *Prática e Teoria da Contabilidade Geral*. Curitiba: Juará Editora.
- Sá, A.** (2011). *Pré-história Contábil Brasileira*. Disponível em: www.lopesdesa.com.br. Acedido em 25 de setembro de 2013.
- Santos, J., Gomes, J., Fernandes, L., Pinheiro, P. & Schmidt, P.** (2006). *Ativos Intangíveis: fonte de vantagem competitiva*. ConTexto, 6, 10, 2.^o Semestre.
- Santos et al.** (2001). *Contabilidade Ambiental: Um Estudo sobre sua Aplicabilidade em Empresas Brasileiras*. Revista Contabilidade & Finanças, 16, 27: 89 – 99.
- Schmidt, P.** (2005). *História do Pensamento Contábil*. São Paulo: Atlas.
- Silva, A.** (2005). *Fatores relevantes na implantação de um sistema de gestão (ERP) na área administrativa em uma Instituição de Ensino superior*. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração). Centro Universitário Nove de Julho, São Paulo.

- Silva, F.** (1948). *Luca Pacioli o Homem e a Obra*. Revista da Contabilidade e Comércio, 61/62, Ano XVI: 5-27.
- Stewart, T.** (1998). *Capital Intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas*. Rio de Janeiro: Campus.
- Suttipun, M.** (2012). *Triple Bottom Line Reporting in Annual Reports: A Case Study of Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand (SET)*. Asian Journal of Finance & Accounting, 4: 69-92.
- Tua Pereda, J.** (1989). *Algunas Implicaciones del Paradigma de Utilidad en la Disciplina Contable*. Revista Técnica Contable, junio: 261-280.
- Tua Pereda, J.** (1995). *El Suporte Teórico de la Regulación Contable*. Revista Técnica Económica. Revista del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales, 153: 10-19.
- Tua Pereda, J.** (1996). *Necesitamos un Marco Conceptual*. Actas das VI Jornadas de Contabilidade e Administração de Lisboa, 323-360.
- Tua Pereda, J.** (2000). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Monografías Sobre las Normas Internacionales de Información Financiera. Monografía 2.
- Whetten, D.** (1989). *Constitutes a Theoretical Contribution?*. Academy of Management Review, 14, 4: 490-495.
- Williams, B., Wilmshurst T. & Clift, R.** (2011). *Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects*. Accounting Forum, 35: 176-186.
- Wymeersch, E.** (2008). *The Use of XBRL in the European Financial Markets*. Financial Law Institute. Working Paper Series, 6: 1-7.