

Estudos do I.S.C.A.A II Série • Nº 3 e 4 • 1997/98
Revista de Publicação Anual

Direcção: Joaquim José da Cunha

Coordenação: José Fernandes de Sousa
Vírginia Maria Granate Costa e Sousa

Conselho Consultivo: Professores Coordenadores das Áreas
Científicas do I.S.C.A.A.

Edição e Propriedade: Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

Apoio Administrativo e Assinaturas: Biblioteca do I.S.C.A.A.
R. Associação Humanitária dos Bombeiros Velhos de Aveiro
Apartado 58 - 3811/953 - Aveiro
Tel.: (034) 381977 - 381911; Fax: (034) 28975

Preço: 1.500\$00

ISSN: 0873-2019

Depósito legal nº: 922 54/95

Capa: Design. Francisco Espindola

Trat. de texto: apoio técnico de Maximina Gonçalves Marieiro

Impressão: Tipografia Minerva Central, Lda./1998

**CONTRIBUTOS PARA A TESE
CONTABILIDADE-CIÊNCIA**

GILBERTO DE CARVALHO FERNANDES
Licenciado em Auditoria Contabilística

SUMÁRIO

- INTRODUÇÃO
- CAPÍTULO I - NOÇÃO CIÊNCIA TÉCNICA E ARTE
- CAPÍTULO II – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA CONTABILIDADE-
-CIÊNCIA
- CAPÍTULO III – CONSIDERAÇÕES ACERCA DA NATUREZA E DAS
DIVISÕES DA CONTABILIDADE
- CAPÍTULO IV – A PREVISÃO NO CONHECIMENTO CONTABILÍSTICO
- CAPÍTULO V – CONCLUSÕES FINAIS
- ANEXOS
- BIBLIOGRAFIA

INTRODUÇÃO

Este trabalho resulta da compilação e reestruturação da dissertação exigida ao autor para a conclusão da sua licenciatura em Auditoria Contabilística, ministrada pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

A escolha do tema "*Contributos para a Tese da Contabilidade-Ciência*", entre os inúmeros possíveis, surge como tentativa, fundamentada e sistematizada, de oposição e contestação à "*teoria do reducionismo*" da Contabilidade a mero conjunto de técnicas, por um lado, e, portanto, à afirmação da Contabilidade como disciplina científica, por outro.

Em suma, os argumentos invocados pelos defensores dessa teoria resumem-se à presunção de excessivas doses de subjectividade incorporadas no processo contabilístico, negando-lhe, assim, qualquer possibilidade deste se assumir científico e, portanto, não admitindo, como "*verdadeira e apropriada*" a imagem que é (deve ser) inscrita nas Demonstrações Financeiras.

Assim, no **primeiro capítulo**, apresentam-se algumas definições, tais como: ciência, método científico, técnica e arte, e outras que, obviamente, servirão de linha de orientação e de delimitação desta exposição.

No **segundo capítulo** invoca-se, ainda que sucintamente, a evolução da Contabilidade, desde os tempos em que se resumia à escrituração, até aos nossos dias, ou seja, até à afirmação da Contabilidade-Ciência.

Envereda-se, depois, pela análise crítica comparativa das posições (definições e outras considerações) de vários autores, chegando-se à conclusão que a maioria defende a Contabilidade como disciplina científica, de natureza predominantemente económica.

Na posse de definições apresentadas, parte-se para a afirmação da Contabilidade como disciplina científica autónoma, com objecto formal definido e delimitado e com método científico próprio; verificando-se que obedece aos requisitos do conhecimento científico. O método contabilístico (científico) é analisado pormenorizadamente.

No **terceiro capítulo** aborda-se, com maior profundidade, a temática da natureza da Contabilidade. Parte-se, em seguida, para a tentativa de apresentação e explicação das divisões da Contabilidade. O estudo recai com especial incidência no campo de actuação da Contabilidade da Empresa. Apresenta-se, por fim, um exemplo (académico) tendente à consolidação de conhecimentos e à compreensão da articulação e relacionamento entre os vários ramos da Contabilidade da Empresa.

Receando não termos ressaltado anteriormente, com o relevo que merece, a problemática da previsão do conhecimento contabilístico, optou-se por, no **quarto capítulo**, apresentar, numa primeira parte, alguns exemplos de perspicácia contabilística na interpretação das Demonstrações Financeiras. Abordou-se, depois, necessariamente, a problemática das leis e previsões contabilísticas. Comprovou-se que a sua admissão é um passo significativo e decisivo para a afirmação da Contabilidade-Ciência.

Por último, o **quinto capítulo** fica reservado para as conclusões finais do trabalho.

Não se pretende, nem tal seria possível, rotular este trabalho de definitivo, acabado ou indiscutível. É nosso ensejo proporcionar subsídios para o aprofundamento de uma temática cujo interesse julgamos ser decisivo para a afirmação do prestígio da Profissão Contabilística.

CAPÍTULO I

NOÇÃO DE CIÊNCIA, TÉCNICA E ARTE

1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Apesar de o objectivo fulcral deste trabalho não constituir o estudo da história¹, da metodologia e da epistemologia, quer da ciência, no geral, quer da Contabilidade, em particular, tentámos a utilização da terminologia adequada e rigorosa que o tema exige.

Consequentemente, excluiu-se deste estudo a história da ciência, ou seja, a evolução do conhecimento científico, desde a coexistência pacífica da "*ciência*" e da teologia, passando pela ruptura e autonomização de ambas, até à afirmação da ciência moderna. Será apenas esta última o objecto do nosso estudo.

Não será dada qualquer relevância à questão do "sujeito" como interveniente e elemento imprescindível para a produção de conhecimentos, uma vez que o que está em causa neste trabalho não é, jamais, a qualificação do Contabilista, Auditor e, ou, ROC (o(s) sujeito(s) do processo contabilístico), mas o próprio processo de tratamento da informação histórica ou previsional; logo o método contabilístico.

A matéria explanada neste capítulo servirá apenas de base para o estudo e análise, nos capítulos seguintes, da obediência dos requisitos do conhecimento contabilístico às características do conhecimento científico, com o intuito de lhe atribuir ou destituir carácter científico e, no primeiro caso, afirmar a Contabilidade como ciência, ou, ao invés, reduzi-la a um mero conjunto de técnicas.

¹ Existem várias obras importantes sobre esta temática. Ousamos propor, entre outros, COLLINGWOOD (1986).

2. NOÇÃO DE CIÊNCIA

De entre as inúmeras definições de ciência seleccionámos algumas, no intuito de obtermos uma outra, também imperfeita e inacabada, mas abrangendo os elementos caracterizadores imprescindíveis.

Recorrendo a um dicionário que nos define ciência como um "*conjunto organizado de conhecimentos relativos a certas categorias de factos ou fenómenos*"² ou ainda a um dicionário de filosofia que a define como: "*conjunto de conhecimentos e de pesquisas metódicas cujo fim é a descoberta das leis dos fenómenos*"³, somos conduzidos às seguintes conclusões:

A ideia de "*conjunto organizado de conhecimentos*" ou "*conjunto de conhecimentos e pesquisas metódicas*" é comum a ambas as definições e, em termos semânticos, uma análise extensiva conduzir-nos-ia a significações semelhantes.

Também o objecto de estudo: certas categorias de "*fenómenos*" ou de "*factos*" está patente em ambas as definições. Contudo, o acréscimo à primeira definição reside na existência de um fim que é "*a descoberta das leis dos fenómenos*".

Consequentemente, podemos, muito rudimentarmente, definir ciência como sendo o conjunto sistematizado de conhecimentos de factos e, ou, de fenómenos que permitem estabelecer leis. Assim, suscita-se, desde já, uma questão: tratando-se de um conjunto organizado de conhecimentos, como se procedeu à aquisição dos mesmos e à sua organização?. Mais, não poderia o senso comum proceder à apreensão e organização da realidade observada, formando, por essa via, uma disciplina científica?.

² Cf. Dicionário Enciclopédico Koogan-Larousse-Seleccões, Volume I - Léxico Comum, 3ª Edição, Lisboa, 1980.

³ Cf. CUVILIER (1960). De realçar que apesar de a fonte ter sensivelmente quarenta anos, a definição apresentada continua actual. Vd., por exemplo, "Dicionário de Filosofia" de José Ferrater Mora, Publicações D. Quixote, Lisboa, 1991.

A resposta a estas duas questões obriga-nos a efectuar a distinção entre objecto material e objecto formal. Sendo o senso comum e o conhecimento científico conjuntos de conhecimentos e podendo ambos observar os mesmos fenómenos, poderíamos concluir tratar-se de uma única forma de conhecimento.

De facto, se reduzirmos a realidade total a um simples fenómeno e o designarmos de **objecto material**, o **objecto formal** refere-se a um aspecto particular dessa totalidade. Melhor dizendo: o objecto formal é uma parcela do objecto material. Não será difícil deduzir, a partir daqui, que as várias perspectivas da realidade (os vários objectos formais) são os responsáveis pela criação das várias disciplinas científicas.

Por outras palavras: embora as várias disciplinas científicas tenham como objectivo comum o conhecimento da realidade, sabemos que não existe rigorosamente traçada uma "*realidade biológica*", uma "*realidade física*", uma "*realidade económica*", etc, distintas umas das outras. Existe, sim, a mesma "*realidade*", captada sob diferentes formas. Podemos, pois, adiantar que o elemento diferenciador das várias disciplinas é o próprio objecto.

Após estas considerações, cabe-nos reformular a questão inicial. Será possível um cidadão vulgar observar com o mesmo grau de rigor e objectividade um objecto observado por um investigador especializado?. A resposta encontra-se já embuída na exposição anterior e a questão serve-nos apenas para procedermos, em termos muito gerais, à diferenciação entre conhecimento do senso comum e conhecimento científico.

Para o efeito recorreremos a VILHENA (1977, p. 46-60), que caracteriza o conhecimento do senso comum, ou espontâneo, como geral, superficial, diverso, fruto das experiências pessoais e contínuas vividas; ou seja, é empírico, com predomínio de elementos não intelectuais.

Relativamente ao conhecimento científico, o mesmo autor caracteriza-o como sistematizado, disciplinado, especializado, crítico, obtido pela persistência, metódico, pois assenta na clara consciência dos fins e dos meios para o atingir. Sinteticamente, podemos dizer que

o conhecimento científico procura relações de causa-efeito, não se limitando à contemplação dos factos.

Do exposto, a principal diferença entre os dois tipos de conhecimento situa-se ao nível da objectividade e subjectividade. Quer isto dizer que o conhecimento do senso comum é, em princípio, subjectivo, na medida em que resulta de uma observação pessoal; o conhecimento científico tende, por seu turno, a eliminar essa subjectividade, embora nem sempre o cientista/investigador a consiga reduzir a níveis aceitáveis. E, a diferenciação opera-se, desde logo, no início da produção dos conhecimentos, isto é, na observação, pelo facto de o senso comum apenas captar a "aparência" da realidade, enquanto que o conhecimento científico vai mais além, em busca da "essência" dessa mesma realidade ⁴.

Vem assim a propósito a definição de THOMPSON: "*A ciência é um sistema de conhecimento construído em bases de observação e experiência, e unificado pela reflexão sobre os dados que aquelas proporcionam. O conhecimento científico caracteriza-se tipicamente por poder ser verificado por qualquer investigador competente que registe as observações e as experiências anteriores e que racione cautelosamente sobre os resultados obtidos. A ciência é conhecimento verificável, comunicável, impessoal e não-emotivo*" ⁵.

Retirando da definição acabada de referir algumas ideias, podemos sintetizar:

- A Ciência é sistema, o que faz transparecer a ideia de organização, de conjunto estruturado;

- Pressupõe a Ciência um sujeito que observa, que estuda, que verifica e um objecto que é observado e estudado;

⁴ Para um maior aprofundamento desta matéria indica-se a obra: Conhecer o Conhecimento, de Armando Castro (cf. CASTRO, 1989).

⁵ THOMPSON, J.A. "Ciência e Pensamento Moderno", in Panorama da Ciência Contemporânea, vol. I, Edições Cosmos, Lisboa, 1947, cit. por VILHENA (1977).

- O conhecimento científico utiliza um método racional para a compreensão da realidade;
- O conhecimento científico pode ser verificado por qualquer investigador competente;
- A verificação opera-se através do método científico;
- Por fim, a verificação faz ressaltar a ideia de necessidade de controlo.

Contudo, parece-nos faltar na definição anterior um elemento deveras importante, que é a capacidade de previsão da ciência, o estabelecer de leis. Sabe-se que a generalização favorece a determinação e estabelecimento de leis, deixando para o conhecimento empírico os factos isolados. Da generalização metodicamente elaborada e verificada passar-se-á de factos observados à previsão rigorosa de outros.

Estamos, agora, aptos a intentar uma definição que nos acompanhará ao longo deste trabalho e que servirá de base a novas reflexões. Assim, Ciência é um sistema de conhecimentos metódicos e universalmente verificáveis, produzidos a partir da observação cuidada e rigorosa da realidade, sobre os quais se opera e exerce controlo no sentido de se descobrir as leis dos fenómenos, as quais proporcionam a generalização e conseqüentemente, a previsão ⁶.

3. CARACTERÍSTICAS DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO

Embora tenhamos já referido as características do conhecimento científico, não o fizemos com a sistematização desejada. Assim, de modo sistematizado e servindo-nos da proposta de PINTO DA ROCHA e MAGALHÃES (1981), salientamos os seguintes traços caracterizadores:

⁶ Poderíamos invocar muitas outras definições, mais simples ou mais complexas, mas, estamos convictos que pouco conteúdo relevante seria acrescentado à acabada de apresentar.

- Objectividade - A ciência procura afastar todo o elemento afectivo e subjectivo;

- Universalidade - Os resultados da ciência impõem-se por si, e não em função do gosto ou tendências pessoais; daí qualquer investigador competente poder verificar conhecimentos, anteriormente comprovados;

- Operatividade - Os resultados da ciência permitem a previsão, o que resulta da capacidade de generalização do conhecimento científico;

- Racionalidade - Partindo dos dados empíricos, o cientista vai fazendo sínteses cada vez mais vastas, até construir num sistema racional os conhecimentos científicos;

- Revisibilidade (ou Provisoriedade) - A verdade científica é, de certo modo, provisória, porque é susceptível de revisão e, ou, de aperfeiçoamentos;

- Carácter Dialéctico - A evolução da ciência opera-se pela ultrapassagem de limites impostos por diversos condicionalismos histórico-económico-sociais e até políticos, inerentes à produção de conhecimentos científicos ⁷;

- Carácter Aproximativo - Resultante da imperfeição (no sentido de inacabamento) do conhecimento científico, e de as suas verdades estarem indexadas a um sistema de axiomas anteriormente estabelecidos;

- Autonomia Relativa - Porque apesar de a ciência ter o seu próprio campo de estudo está balizada pelas condições teóricas e sócio-políticas da produção científica.

⁷ Veja-se a propósito "dos obstáculos à produção do conhecimento científico", concretamente, ao nível das Ciências Sociais, FERREIRA DE ALMEIDA e MADUREIRA PINTO (1990, p. 17 e segs).

4. MÉTODO CIENTÍFICO

4.1. Noção e Outras Considerações

4.1.1. Noção

A construção do conhecimento científico depende, antes de mais, de uma metodologia adequada, que, de uma forma geral, constitui o que se designa de método científico. Anteriormente, por tal se mostrar imprescindível à definição de Ciência, referimo-nos a "método racional", "método científico" ou, simplesmente, ao termo "método", entendido como o processo de obtenção credível e verificável do conhecimento.

Por isso, antes de prosseguirmos, importa diferenciar "método científico" de "método" em acepção comum. Consiste este último num conjunto de procedimentos adequados para obter determinados fins, sendo, conseqüentemente, aplicável quer no conhecimento empírico, quer no conhecimento científico. O "método científico", por sua vez, abarca um significado mais lato e simultaneamente mais conciso e delimitado. De uma forma simplista, utilizando as palavras de SCHWEZ (1994, p. 26), é "*o conjunto dos processos utilizados na investigação e demonstração da verdade*".

Outra ideia fundamental a reter é que, sendo o conhecimento científico universal, composto pelo somatório sinérgico⁸ dos conhecimentos e suas relações das várias disciplinas científicas autónomas, deve verificar-se a unidade do método, a fim de se

⁸ Com esta associação de termos "somatório sinérgico" pretende-se realçar duas ideias fundamentais: a primeira está estritamente relacionada com a interdisciplinaridade de que gozam as diversas disciplinas científicas; a segunda, prende-se com o facto de se considerar a ciência como um sistema aberto, portanto beneficiário da energia sinérgica que caracteriza este tipo de sistemas. Assim, o somatório não resultará da "soma algébrica" dos conhecimentos, mas, além dessa, das relações entre eles.

credibilizar o processo científico e se garantir a **unidade da ciência**. Caso contrário, cada disciplina científica autónoma optaria por um método próprio, diferente do das demais, cortando as possibilidades de existência de características comuns, bases da unidade científica.

Reconhecemos a impossibilidade de aplicação de um método-modelo irrefutável, inalterável e imutável nas várias disciplinas, tendo estas características diferenciadas, decorrentes dos diferentes objectos formais; atente-se nas ciências exactas, nas da natureza e nas sociais. Terá, no entanto, que existir um corpo, um núcleo mais ou menos fixo, mais ou menos delimitado, de fases caracterizadoras do método, que corporizem o método experimental propriamente dito. Temos, assim, as seguintes fases:

- recolha de dados,
- observação,
- formulação de hipóteses,
- experimentação, e
- apresentação de modelos.

Consequentemente, o método das várias disciplinas científicas terá de obedecer à linha mestra traçada, que é o método "científico conceptual"⁹; sem prejuízo de cada disciplina proceder a adaptações adequadas, em função da natureza do objecto e do fim que tem em vista, ou seja, das designadas condições externas, para, dessa forma, definir o seu "próprio método".

Segundo VILHENA (1977, p. 454), por conveniências metodológicas distingue-se **métodos gerais da ciência**, aplicáveis a todas as modalidades do conhecimento científico e **métodos especiais**, requeridos pela natureza particular de cada um dos ramos da ciência. Os primeiros correspondem, na íntegra, ao núcleo por nós definido; os segundos resultam de adaptações devidamente fundamentadas, sem contudo, desrespeitarem a linha mestra traçada.

⁹ Com esta expressão pretendemos diferenciar o corpo do método científico modelo das várias adaptações do mesmo aos objectos formais das várias disciplinas científicas.

Convém ainda frisar que o método científico recorre, ao longo das fases enunciadas, a técnicas de investigação, ora simples, ora complexas e elaboradas, as quais frequentemente, (erradamente) se confundem com o próprio método de que fazem parte ou auxiliam. Torna-se, pois, necessário definir técnicas de investigação, que são, segundo FERREIRA DE ALMEIDA e MADUREIRA PINTO (1990, p. 78): "*conjuntos de procedimentos definidos e transmissíveis, destinados a produzir certos resultados na recolha e tratamento da informação requerida pela actividade de pesquisa*".

Em suma, os contornos que o método científico adquire em cada disciplina específica revelam-se muito aproximados, quando examinados de perto. "*É tão só a adaptação aos seus objectos especiais que leva a parecerem a manifestação de actividades diferentes*"¹⁰. Em termos pedagógicos é usual dividir-se a realidade apreensível e cognoscível em três grandes grupos de objectos formais: **matemáticos** (dos números e figuras), **físico-químicos** (dos fenómenos dos materiais) e **sociais** (dos homens e dos acontecimentos da vida humana em grupo).

Daqui resulta a delimitação de três categorias de ciências, que, no seu conjunto, estudam a totalidade, sendo elas:

- Ciências da Matemática;
- Ciências da Natureza; e
- Ciências Sociais (das Sociedades ou Humanas).

4.1.2. Aplicação do Método nas Ciências Matemáticas

Como temos vindo a referir, a Matemática, sendo uma ciência pura, trata das relações de quantidade, constituindo estas o seu objecto próprio. O objecto, constitui, por si só, a razão da adaptação do

¹⁰ MAX PLANCK, "Initiations à la Physique", trad., Paris, 1941, p. 253, cit. por VILHENA (1977, p. 459).

método científico. É praticamente impossível que a matemática siga escrupulosamente as cinco fases do método, acima enumeradas.

Com algum esforço conseguir-se-ia transpor as fases do método conceptual para as ciências matemáticas, sendo sabido que a maior dificuldade surgiria na experimentação. A "experiência" matemática, na grande maioria dos casos, resume-se à demonstração teórica, operada pelo processo dedutivo, por via de regra, e indutivo, excepcionalmente.

Logo, a ideia generalizada de experiência relacionada com meios instrumentais adequados, com a existência física, palpável e observável é aqui inoperante, porque a matemática, "*experimentando*" por outro processo, obtém verdades universais, como acontece nos outros ramos do saber.

4.1.3. Aplicação do Método nas Ciências da Natureza

Nas ciências da natureza só a experiência fornece segurança à investigação. As relações uma vez comprovadas passam a constituir leis físicas. E se a partir destas leis se deduzirem previsões respeitantes a um fenómeno em particular é, também, através da experiência que se podem comprovar as previsões. Assim, segundo VILHENA (1977, p. 495), "*toda a generalização assenta na experiência, e só após verificação experimental pode ser aceite*". Generalizar é, portanto, estabelecer "fórmulas", tais que delas se possam deduzir consequências e previsões respeitantes a todo um conjunto de fenómenos.

É usual demarcar-se três etapas interligadas e complementares que definem, nas ciências da natureza, a estrutura do método. Segundo PINTO DA ROCHA e MAGALHÃES (1981, p. 33-4) são as seguintes:

- Observação/Pesquisa;
- Formulação da Hipótese;
- Verificação de Leis ou Experimentação.

Com efeito, enquanto que nas ciências matemáticas a hipótese constitui um princípio já estabelecido, ou antes, definitivo, nas ciências experimentais é um princípio provisório, cuja verdade decorre da verificação experimental.

4.1.4. Aplicação do Método nas Ciências Sociais

As ciências sociais têm por fim o conhecimento das leis da vida humana em grupo. Ora, a complexidade do objecto condiciona a aplicação do método "científico conceptual". Logo, seria de deduzir que a aplicabilidade do método experimental a este grupo de ciências fosse relativamente restrita, mesmo considerando, para o efeito, os fenómenos sociais como coisas, e como tal, tratando-os como coisas¹¹.

Apesar disso, repare-se que FERREIRA DE ALMEIDA e MADUREIRA PINTO (1990, p. 98) consideram que nas ciências sociais as diferentes formas de observação sistemática e controlada assumem um papel idêntico ao da experimentação nas ciências da natureza. Por isso, em bom rigor, a experimentação é possível nas ciências sociais.

4.1.5. Relação Entre o Método Científico e o Objecto Formal

Apresentámos breves noções sobre o conteúdo do método científico e sobre a necessidade da sua adaptação, como resposta adequada às características diferenciadas do objecto das várias disciplinas científicas. A título de síntese, devemos reter três ideias:

¹¹ Ideia que Emile Durkheim desenvolve na sua obra "As Regras do Método Sociológico". Vd. DURKHEIM (1990).

1ª - o método não é o elemento diferenciador nem delimitador das várias disciplinas científicas; esse papel está reservado ao objecto formal das mesmas;

2ª - só existe um método científico (conceptual), embora adaptável às diversas exigências das várias disciplinas, permanecendo, contudo, o seu núcleo sempre intacto; ou seja, a essência do método mantém-se.

3ª - em suma, todos os ramos do conhecimento científico recorrem ao método científico para produzirem os respectivos conhecimentos.

4.1.6. Conhecimento Científico e Previsão

Esclarecemos, desde já, que o conceito "previsão" (que exploraremos) não se identifica (nem poderia) com outros termos, não poucas vezes considerados seus sinónimos, concretamente com "prognóstico" e, ou, "profecia".

Ora, se tivemos o cuidado de qualificar "previsão" como científica é porque reconhecemos a existência de, pelo menos, outra forma de previsão: aquela que designamos de "empírica". Em traços gerais, esta acaba por se identificar com o "prognóstico", consistindo na observação da vida (conjunto de fenómenos), não se baseando, portanto, no conhecimento das causas dos fenómenos, mas sim, na observação de manifestações concomitantes.

Porém, o facto de muitos fenómenos (sobretudo da natureza) se produzirem e repetirem ao mesmo tempo não nos permite deduzir que uns sejam as causas dos outros. É neste sentido que este tipo de "previsão" (empírica) denota insuficiências para alcançar o estatuto de previsão científica. A maior insuficiência resume-se ao desconhecimento das leis e das causas dos fenómenos.

Estamos aptos, neste momento, a explicar em que consiste a "previsão científica". Para o efeito, recorreremos a VILHENA (1977, p. 445), que tece as seguintes considerações:

"A previsão científica distingue-se do prognóstico empírico, baseado no hábito, pelo facto de assentar no conhecimento das leis e

*das causas. Só quando conhecemos as causas e as consequências dos fenómenos podemos prever verdadeiramente, e de um modo positivo, o curso dos acontecimentos. Só seguindo a cadeia das causas principais e das consequências mais importantes se pode compreender **porquê** a dado fenómeno se segue necessariamente outro fenómeno, **porquê** tal acontecimento provoca necessariamente tal outro acontecimento."*

Concluindo, podemos afirmar que o verdadeiro conhecimento científico permite estabelecer leis a partir da análise da realidade. O conhecimento das leis, por sua vez, oferece ao Homem a possibilidade de se orientar (com maior segurança) nessa mesma realidade, porque, então, consegue prever.

5. LIMITAÇÕES DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO

Ao propormo-nos abordar a problemática das limitações do conhecimento científico, somos conduzidos a analisar a possibilidade de incorporação da subjectividade no processo de produção daquele conhecimento. A apresentação dos limites à produção de conhecimentos científicos supõe, portanto, inventariar as fases nas quais pode não estar, inteiramente, presente a objectividade, ou determinar as fases do processo mais permeáveis à subjectividade.

Parece-nos plausível afirmar a impossibilidade da objectividade pura; quer por motivos inerentes ao sujeito, quer pela insuficiência ou ineficácia da observação, quer ainda por quaisquer outras razões. Apesar disso, não se deve colocar em causa o valor universal do conhecimento científico. Admitir o contrário equivale a negar todo o conhecimento científico e, portanto, a reduzi-lo ao nível do conhecimento espontâneo, não sistematizado e empírico.

Após esta breve exposição, cabe-nos apresentar as limitações, normalmente invocadas, do conhecimento científico ¹²:

¹² Segue-se, de perto, a exposição de VILHENA (1977, p. 441-3).

- Isolamento do Objecto, ou seja, por vezes, o sujeito ao delimitar e particularizar o objecto (de estudo) abstrai-o da realidade; isto é, considera-o isolado e, portanto, independente das suas relações com outros seres ou factos;
- Ausência de clareza quanto a certos conceitos, por exemplo; "hereditariedade", "energia", "matéria", "inércia", etc, que nem sempre se apresentam claros e indiscutíveis;
- Relações de Causalidade, isto é, nem sempre a causa explica completamente o efeito;

- As Origens, equivale a dizer que existe sempre qualquer coisa antes do começo. Por exemplo, o biólogo estuda "os primeiros organismos", mas a dúvida subsiste: donde vieram eles?.

As limitações acima referidas podemos designá-las de "naturais"

13. Além daquelas, existem outras de tipo diferente, que nos são impostas pela imperfeição dos nossos sentidos, mesmo quando auxiliados por instrumentos tecnicamente aperfeiçoados, e pela exiguidade de dados exactos em relação ao passado.

6. TENTATIVA DE DIFERENCIAÇÃO: CIÊNCIA, TÉCNICA E ARTE

Cabe-nos agora definir dois outros conceitos: técnica e arte, a fim de discernirmos as principais diferenças entre as três noções em causa (ciência, técnica e arte).

Para SCHWEZ (1991 p. 20) "*técnica é o conjunto de procedimentos ordenados e concretos aplicáveis à realização de objectivos específicos*". Esta definição, desprovida de explicações

¹³ A terminologia é a do autor (cf. VILHENA, 1977, p. 442). Porém, defendemos que mais lógico seria designar por "naturais" as segundas; ou seja, as decorrentes das limitações do sujeito. Nesta perspectiva, as primeiras poder-se-iam denominar de "inerentes ao processo científico".

complementares, pode, à primeira vista, confundir-se com a apresentada para ciência. Mas o autor continua a caracterização, com a atribuição de um campo de aplicação duplo: o "campo material" e o "campo mental" (ou intelectual). Mesmo assim, parece-nos, poder continuar a confundir-se técnica com ciência, embora na técnica se destaquem procedimentos, mais do que conhecimentos.

Explicitemos: o fim da técnica não é só atingir objectivos específicos, mas atingi-los com a máxima eficiência possível. Também na ciência se pode falar de eficiência; mas, em nosso entender, na ciência sobrepõe a eficácia (os fins últimos): verificar determinada hipótese, descobrir uma nova vacina, etc. Entendemos, portanto, que ciência e técnica se distinguem em dois planos:

- conhecimentos versus procedimentos,
- descoberta de leis (e eficácia) versus resolução de problemas ou consecução de objectivos específicos (com eficiência).

Examinadas as diferenças entre técnica e ciência, passemos às diferenças entre ciência e arte. Podemos diferenciar a arte da ciência recorrendo às dicotomias clássicas entre, por exemplo, o mundo dos valores e o mundo dos factos, entre o subjectivo e o objectivo, entre o intuitivo e o indutivo ou o dedutivo. Contudo, optámos pela exposição de SCHWEZ enriquecida pelos contributos de KUHN (1977, p. 409-17) ¹⁴. Assim,

"Arte é a manifestação do belo, produto de intensas emoções estéticas do artista, ligado a condições diversas da época, do povo e da cultura." (cf. SCHWEZ, 1991, p. 21).

Infere-se, pois, que a arte é determinada por emoções e pela criatividade. Seguindo o raciocínio de Kuhn, mas ampliando para

¹⁴ A ideia desta análise comparativa, aparentemente inovadora, não pertence ao autor da obra, pois ele baseou-se nos ensinamentos de Hafner sobre os "*paralelos próximos e persistentes*".

cinco em vez de três as áreas de comparação, e, portanto, de diferenciação, temos:

1^a - Ao nível dos produtos do cientista e do artista

Para o artista o seu produto é um fim, é um produto final, é aquilo que pretendeu criar, fazer ou construir. Por seu turno, para o cientista o seu produto é um subproduto da actividade científica e, uma vez publicados os resultados, as imagens originais podem ser destruídas, porque pouco interessam ao estágio seguinte do conhecimento, excepto ao nível da "história da ciência".

2^a - Ao nível das actividades de onde resultam esses produtos

Diremos que na arte a estética é o objectivo do trabalho, enquanto que na ciência funciona, no máximo, como ferramenta. Na ciência a estética raramente é um fim, e a tê-lo nunca é o principal. Vejamos a opinião de KUHN (1977, p. 411):

"Seja qual for o significado do termo "estética" o objectivo do artista é a produção de objectos estéticos, enigmas técnicos são o que ele deve resolver em ordem a produzir tais objectos. Para o cientista, por outro lado, o enigma técnico resolvido é o objectivo, e a estética é - quando muito - uma ferramenta para a sua obtenção."

3^a - Ao nível da resposta do público

Compete-nos referir que a ciência têm como audiência pública um número restrito de pessoas, quase exclusivamente os cientistas. E, quanto maior for a sua especialização menor é público. Quanto ao artista, o seu trabalho e a sua carreira dependem do exame de um público mais vasto, das críticas, das galerias, dos museus, nenhum dos quais tem paralelo com a ciência.

4ª - Correlação Tempo-Conhecimento

Podemos afirmar que, ao contrário da arte, a ciência destrói, substitui, o seu passado. Já vimos que cada descoberta científica é um subproduto do processo contínuo da produção e aquisição de conhecimentos; no caso da arte, ao invés, o passado persiste e é continuamente vivido, usufruído e avaliado.

5ª - Inovação *Versus* Tradição

Um outro aspecto a considerar na diferenciação arte/ciência prende--se com a controvérsia no tempo de passagem da tradição à inovação. Na arte, o fim da controvérsia significa, apenas, a aceitação de nova tradição, não o fim da anterior, ou da velha, se quisermos. Por seu turno, na ciência, a vitória ou derrota não é adiada por tanto tempo: o lado que perde é banido, ou seja, regista-se uma ruptura nos conhecimentos ou no paradigma dominante em favor dos conhecimentos novos ou do paradigma emergente.

CAPÍTULO II

CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA CONTABILIDADE-CIÊNCIA

1. CONTABILIDADE: UMA DISCIPLINA CIENTÍFICA

1.1. Considerações Introdutórias

Propusemo-nos, desde o início, defender a Contabilidade como disciplina científica autónoma, isto é, com objecto formal específico, munida de método científico próprio, recorrendo a diversas técnicas, quer de cálculo, quer de registo.

A exclusão do âmbito deste trabalho da análise da evolução histórica da Contabilidade nos períodos empírico e metódico justifica-se pelo facto de naqueles períodos a nossa disciplina não apresentar características científicas; aquela temática não tem, portanto, interesse para os nossos ensejos. Não é, conseqüentemente, objecto deste estudo qualquer definição de Contabilidade que a reduza a mero conjunto de técnicas ou à "arte do registo"

Uma outra consideração prévia tem a ver com a divergência entre a Investigação e Prática Contabilísticas ¹⁵, ou seja, entre a

¹⁵ A este propósito estude-se atentamente o artigo "La Relación Entre Investigación y Práctica En Contabilidad", de autoria de Manuel Garcia-Ayuso e Guillermo Sierra Molina (cf. GARCIA-AYUSO e SIERRA MOLINA, 1994, p. 235-87).

O estudo revela que não existe em Espanha uma divergência significativa entre a área de investigação e os interesses dos Profissionais ("práticos") da Contabilidade. Apontam-se como causas directas de tal facto as seguintes:

a) Muitos professores universitários compatibilizam o ensino com o exercício da função contabilística, e

b) O período em causa (1982-1991) correspondeu, na União Europeia, a época de imposições legais tendentes à uniformização, o que implicou uma maior procura

investigação (usualmente exercida por académicos, ou por "teóricos") e os interesses e necessidades dos Profissionais da Contabilidade (que amiúde são designados por "práticos"). Na verdade, quando defendemos a Contabilidade como disciplina científica autónoma pensamos no sistema de conhecimentos e não na actividade dos "práticos": esta resume-se a uma técnica ou a um conjunto de técnicas.

Relevante é, também, assinalar a utilização de termos diferenciados para designar as mesmas realidades, por exemplo, "*Contabilidade Financeira*", por um lado, e "*Contabilidade Interna*", por outro, termos que adoptamos em detrimento dos demais ¹⁶.

de informação por parte dos "práticos", à qual correspondeu também uma resposta dos investigadores.

¹⁶ Alguns autores utilizam indistintamente os termos "*Contabilidade de Custos*", "*Contabilidade Industrial*" ou "*Contabilidade Analítica*", ao referirem-se à Contabilidade que, em nossa opinião, é melhor designada por "*Interna*".

A nossa opção não é acidental. Resulta de uma reflexão ponderada, que permitiu algumas exclusões baseadas nos seguintes raciocínios:

- Optou-se por "*Contabilidade Interna*" pelo facto de, em termos imediatos, os destinatários da sua informação serem internos, ou seja, elementos da própria empresa ou entidade emitente;
- Rejeitou-se "*Contabilidade de Custos*" por estar implícito no termo uma restrição, ou seja, a designação reduz o conteúdo à análise dos custos, o que não é verdade, visto que na "*Contabilidade Interna*" também se discriminam proveitos;
- Rejeitou-se "*Contabilidade Industrial*" porque, à semelhança do caso anterior, trata-se de uma redução do âmbito de aplicação, fazendo crer a não possibilidade de implantação de "*Contabilidade Interna*" em outros sectores de empresas ou de entidades;
- Rejeitou-se "*Contabilidade Analítica*" porque o carácter analítico aplica-se não só à Contabilidade Interna como à Contabilidade em geral.

Ao nível da "*Contabilidade Financeira*" não se nos afigura necessário tecer qualquer comentário, porque a preferência pelo termo tem sido quase unânime. É, pois, usual utilizar além da nossa opção, outras, concretamente: "*Contabilidade Externa*" e "*Contabilidade Geral*". Contudo, repare-se que, em bom rigor, a "*Contabilidade Financeira (ou Externa)*" é a "*Contabilidade Geral*" dominada pela normalização, tendo em vista os utilizadores externos.

A preocupação fulcral, neste capítulo, não é definir os vários ramos da Contabilidade partindo, por exemplo, de uma classificação já conhecida, pois, por essa via, correríamos o risco de não alcançarmos os nossos propósitos. Contudo, teremos que, em devido tempo, analisar alguns conceitos, bem como abordar a questão da classificação. A exposição que prosseguimos incide, predominantemente, sobre a Microcontabilidade e, dentro desta, sobre a Contabilidade da Empresa, que é o núcleo da disciplina.

No presente capítulo, não está apenas em causa a demonstração de que a Contabilidade é uma ciência: também o enquadramento da disciplina na árvore do conhecimento nos preocupa, uma vez que, em torno deste problema, existem divergências muito significativas. É bastante usual a inclusão da Contabilidade nas ciências económicas, menos frequentemente nas ciências matemáticas, e, mais recentemente, nas ciências de informação. O nosso papel é, pois, o de analisarmos com a profundidade adequada as duas questões acabadas de mencionar, fundamentando devidamente as nossas opções.

1.2. Factores Modificativos da Contabilidade

Verifica-se na Contabilidade um processo evolutivo motivado por factores análogos aos de outras disciplinas, ou seja, uma evolução fruto de necessidades emergentes, de constantes modificações no contexto social, político, económico e cultural. À medida que se desenvolvem os operadores e as transacções económico-financeiras exige-se informação mais rápida e relevante, o que acarreta o tratamento de uma massa de dados cada vez maior, e dificulta a delimitação do objecto da Contabilidade.

A exigência dessa informação (mais rápida e relevante) sentiu-se, sobremaneira, a partir da Época dos Descobrimentos: a troca directa cedeu, ainda mais, o lugar à troca indirecta (com intervenção de moeda), floresceu o comércio transnacional, e aperfeiçoou-se a actividade bancária e seguradora. A Contabilidade correspondeu a essas mudanças (com repercussões económicas), adoptando técnicas

mais eficazes, com o intuito de melhor relevar não só o património mas as operações com ele relacionadas.

Se, por um lado, é verdade que o desenvolvimento do comércio transnacional exigiu (e exige ainda) a intercomunicabilidade a todos os níveis, com especial relevo ao nível económico, também o é, por outro, que a internacionalização da economia (proporcionada pelo aparecimento de multinacionais, pelo desenvolvimento da actividade bolsista e, especialmente, pela criação de grandes espaços económicos (v.g., OCDE, EFTA, União Europeia, etc.) tem inerente o aumento significativo do número e da heterogeneidade dos sujeitos económicos.

A Contabilidade depara, assim, com dificuldades de harmonização e normalização. Acresce ainda o facto de, não poucas vezes, os sistemas contabilísticos utilizados (nos vários países) serem diferenciados, agravando-se a dificuldade de se estabelecer uma linguagem comum a todos os intervenientes. Por isso, a informação económico-financeira, além de mais rápida e relevante, tem que ser também (mais) normalizada. Esse papel está reservado à fixação de Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) e, também, de normas generalizadamente aplicadas.

Em consequência da mudança e, sobretudo, do crescente volume de dados a tratar e de informações relevantes a fornecer tempestivamente, a Contabilidade sente necessidade de recorrer a processos de registo múltiplos e até a subsistemas independentes e extradigráficos¹⁷.

Conforme explica Rogério Ferreira (vd. FERNANDES FERREIRA, 1984), num passado não muito distante a Contabilidade

¹⁷ Vd. FERNANDES FERREIRA (1984, p. 15-21). Recorde-se que Rogério Ferreira é um dos autores, na área económico-financeira, que maior rigor terminológico utiliza nas suas obras e comunicações. Por isso, chamamos a atenção para a utilização do termo "extradigráfico" e não, como é habitual ver, "extracontabilístico". O âmbito de exclusão do último é menor do que o do primeiro.

confinava-se à relevação do património e das operações de cada um dos organismos económicos.

Porém, hoje, as suas funções são cada vez mais de previsão e controlo entre o que se executou e o que se previu, acompanhando assim, mais de perto, a gestão. Denota-se um alargamento iniludível do campo de actuação da disciplina, o que, por sua vez, requer uma reformulação da sua própria definição, trabalho que desenvolveremos no ponto seguinte (1.3.).

1.3. Fundamentação e Defesa da Contabilidade-Ciência

Antes de outras considerações, convém referir que a apresentação de uma definição de Contabilidade adequada a considerá-la disciplina científica autónoma, não é difícil de architectar. Todavia, a apresentação pura e simples de uma definição, desprovida de comentários complementares, não é nem suficiente, nem convincente, uma vez que qualquer definição, por si só, nada prova.

Reconhecemos que, por mais objectividade que se pretenda, qualquer definição apresentada acaba por reflectir o cunho pessoal do autor, sem ter que perder, apesar disso, aderência à realidade. Portanto, para satisfazermos plenamente o nosso intuito inicial, recorreremos à análise comparativa¹⁸ de considerações, definições e métodos de diversos autores, tendentes à obtenção de uma definição de Contabilidade.

Da análise (sucinta), ressaltam as seguintes leituras:

a) De entre os autores estudados, apenas Rogério Ferreira não considera a Contabilidade como uma ciência, mas, antes, como "*uma*

18

Concretamente procedeu-se ao estudo comparativo dos seguintes autores e obras:

- Rogério F. Ferreira – "*Normalização Contabilística*";
- Fernandez Pirla – "*Teoria Económica de la Contabilidad*";
- F. Martin Lamourox – "*Contabilidad*";
- Leandro Cañibano - "*Contabilidad: Analisis Contable de la Realidad Económica*".

função instrumental de natureza económica, financeira e jurídica", logo, predominantemente técnica.

Com efeito, a definição apresentada por Rogério Ferreira ultrapassa o âmbito da "arte do registo" e, ou, a do "mero conjunto de técnicas". Contudo, também não considera a Contabilidade como disciplina científica, apesar de a interpretação extensiva do termo "disciplina" (utilizado na sua definição) poder aparentemente indiciar essa possibilidade (remota para o autor).

Com efeito, aquela possibilidade pode apenas concretizar-se a partir da utilização de critérios (sobretudo de valorização) mais objectivos (o que é difícil face ao objecto da Contabilidade) ou, em alternativa (de preferência), através de a apresentação de "*soluções em que se configure mais de uma apreciação*"¹⁹ (cf. FERNANDES FERREIRA, 1984, p. 17).

Pretendemos salientar ainda que a razão do estudo da definição apresentada por Rogério Ferreira fica a dever-se, quase exclusivamente, ao facto de aquele autor defender a existência inequívoca de duas ópticas (perspectivas) de apreciação e tratamento do "todo contabilístico": a da "Contabilidade Jurídico-Patrimonial" e a da "Contabilidade de Gestão".

A primeira pretende evidenciar a situação da empresa perante o exterior (daí falar-se em Contabilidade Externa), menosprezando as operações que só afectem, de modo directo, a exploração. Ao invés, a segunda óptica só processa considerações de carácter gestivo que se repute de úteis e vantajosas para o conhecimento dos diversos

¹⁹ Repare-se no exemplo que o autor apresenta (1984, p. 16-7): "*se é um facto que uma dívida a pagar de x unidades monetárias ao fim de n anos é efectivamente uma dívida a pagar de x u.m., não pode deixar de observar-se que se aparecer no mesmo balanço outra dívida, de x' u.m., a pagar ao fim de n anos, mas contraída a taxa de juro diferente, a prática habitual de somar tais dívidas a pagar como se fossem homogéneas não pode aceitar-se quando se pretendem soluções cientificamente válidas*". É neste sentido que o autor defende que a apreciação do "valor da dívida" deve ser efectuada em termos nominais e "não nominais".

custeios de produção e cálculo de resultados funcionais e sectoriais (cf. FERNANDES FERREIRA, 1984, p. 19-20).

Ao nível da "objectividade" a diferença opera-se nos princípios em que assenta. Se na "Contabilidade Jurídico-Patrimonial" a objectividade se alicerça nas "normas jurídicas" e nos "Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites", na "Contabilidade de Gestão" assenta nos "princípios de Economia e de Gestão" e ainda em regras gestivas (cf. FERNANDES FERREIRA, 1984, p. 20);

b) Já os autores espanhóis (estudados) atribuem à Contabilidade a natureza de ciência económica. Pirla e Cañibano, directa e taxativamente, enquanto Lamouroux toma essa posição indirectamente, entendendo a Contabilidade como pertencente ao ramo das ciências sociais, onde se encontra a Economia;

c) No que se refere à capacidade de previsão, apenas Rogério Ferreira e Cañibano, ainda que implicitamente, referem essa característica do conhecimento contabilístico, quando atribuem à Contabilidade a possibilidade de prever.

A capacidade de previsão sobressai mais ao nível da "Contabilidade de Gestão" e da "Contabilidade Previsional" ²⁰. A este propósito, Rogério Ferreira ao caracterizar a perspectiva da "Contabilidade de Gestão" afirma que *"as suas preocupações centram-se na previsão do que acontecerá; é apriorística, ou seja, trabalha a partir de orçamentos, controla a execução; apura desvios..."* (cf. FERNANDES FERREIRA, 1984, p. 20);

d) É também salientada a utilidade e o auxílio da Contabilidade na tomada de decisões, ou seja, o auxílio à gestão; isto está patente em todas as definições, e, portanto, entendemos não ser necessário um estudo mais pormenorizado nesta matéria;

e) Por fim, cremos que as definições defendidas pelos autores estudados cingem-se, em grande parte, à Contabilidade da Empresa,

²⁰ Em bom rigor, a "Contabilidade de Gestão" e a "Contabilidade Previsional" não são a mesma realidade. A diferenciação é apresentada no capítulo seguinte (III). Por seu turno, a problemática da "capacidade de previsão" e das "leis" do processo contabilístico é explanada no Capítulo IV.

ou seja, ao processamento contabilístico com vista a apreciar as situações (activas, passivas e de situação líquida) e os resultados das operações referentes a determinado momento e período.

Contudo, ao nível do Sector Público, Estado ²¹ e Associações Sem Fins Lucrativos as preocupações podem ser diferentes; i.e., não serem as de evidenciar situações e resultados mas, sim, as de demonstrarem o excedente ou a necessidade de meios monetários (para a prossecução dos seus objectivos); concretamente nos casos em que a Contabilidade é processada em "base caixa", ou seja, quando se registam e comparam pagamentos e recebimentos ²². Apesar de tudo, quer operando no "regime do acréscimo", quer no "regime de caixa", processar, interpretar e comunicar informação económico-financeira (ou só financeira) é sempre elemento fundamental no processo contabilístico.

Por uma questão de complementaridade, e, sobretudo, com o intuito de invocarmos o caso português, que se nos apresenta mais familiar, procurámos no POC – Plano Oficial de Contabilidade - principal instrumento orientador da prática contabilística em Portugal - uma definição, directa ou indirecta, explícita ou implícita, de Contabilidade.

Tendo em consideração as funções reservadas àquele instrumento, essencialmente vocacionado para a normalização da prática contabilística, e tendo em atenção os princípios, normas e políticas contabilísticos nele regulados, não se nos afigura anormal a não inclusão de qualquer definição de Contabilidade no POC. Em boa

²¹ De realçar que já foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (DL 232/97, de 03 de Setembro). Trata-se, de facto, de uma reforma da administração financeira e contabilística do Estado. Tudo aponta que tal Plano venha a constituir um verdadeiro instrumento de apoio aos gestores (públicos).

²² Não se confunda "pagamento" com "despesa", nem "recebimento" com "receita". Todas as despesas se traduzem por uma saída de valores activos ou pela criação de dívidas passivas. Por seu turno, os pagamentos e os recebimentos podem ser antecipados, imediatos (situação em que despesa se identifica com o pagamento ou a receita com o recebimento) e diferidos (cf. GONÇALVES DA SILVA, rev. por Rogério Fernandes, 1991, p. 101-10).

verdade, os objectivos da normalização do POC não requerem a apresentação de uma definição de Contabilidade.

Tentámos, também, encontrar uma definição de Contabilidade na "Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras" da IASC – International Accounting Standards Committee ²³. Obtivemos, como esperávamos, não uma definição concreta, mas, à semelhança do POC, a possibilidade de construção dessa definição, partindo dos objectivos das Demonstrações Financeiras (cf. pontos 12-21) e das necessidades de informação dos utilizadores (cf. pontos 9-11).

A título de conclusão mencionamos "os sete atributos" que CAÑIBANO CALVO (1991) destaca no percurso tendente à sua definição de Contabilidade. São eles:

- a sua natureza económica;
- o carácter eminentemente quantitativo da informação contabilística;
- o facto de a mesma poder referir-se às diferentes unidades em que se organiza a realidade económica: empresas, associações, organismos do sector público, Estado, actividade económica nacional, etc;
- a informação poder reportar-se ao passado, ao presente e ao futuro (relacionada com a capacidade de previsão);
- o facto de utilizar para a captação e tratamento de dados um método específico e caracterizador da disciplina, o qual se apoia em bases suficientemente testadas (logo, científico);
- a informação ter utilidade para a adopção de decisões por parte dos diferentes utilizadores/destinatários;
- algumas parcelas da informação proporcionada pela Contabilidade terem especial utilidade para os gestores das unidades económicas que a emitem, uma vez que servem para satisfazer as suas necessidades de planeamento e de controlo.

²³ Cf. Parte C - Normas de Contabilidade, Divisão 2, Ponto 2.01. do Manual do ROC.

2. TENTATIVA DE DELIMITAÇÃO DO OBJECTO CONTABILÍSTICO

Anteriormente referenciámos que o objecto de cada disciplina científica constitui, por si só, a razão da(s) adaptação(ões) do método científico conceptual. Por outras palavras, cada disciplina científica adapta e adopta o método conceptual, sem o descaracterizar, ou seja, mantendo a sua essência, em função do seu objecto e do fim que tem em vista.

Deduz-se, assim, que o método contabilístico científico está também intrinsecamente condicionado pelo objecto formal da Contabilidade. Desta feita, somos conduzidos a encetar uma tentativa de delimitação desse objecto.

Não é fácil definir concisamente o objecto da Contabilidade. Esta dificuldade deriva, por um lado, da interdisciplinariedade que caracteriza a ciência, e, por outro lado, da rápida evolução do meio económico.

Em termos pedagógicos, podemos circunscrevê-lo a oito categorias e suas relações: activos, passivos, situação líquida, custos, proveitos, perdas, ganhos e resultados. No entanto, de uma forma mais simplista, podemos afirmar que o objecto da Contabilidade se circunscreve ao estudo de três tipos de situações e evoluções: **activas**, **passivas e de situação líquida**. Em síntese, o objecto contabilístico circunscreve-se, assim, a três categorias e suas relações, que as DF compreendem.

Todavia, parece-nos que a aplicação da análise acima exposta se confina à Contabilidade da Empresa, logo à Microcontabilidade. Em termos macroeconómicos (v.g., ao nível da Contabilidade Nacional) não nos parece plausível que o objecto se identifique com o anteriormente analisado.

Estão em causa outras contas, outros agregados e outras demonstrações. Entenda-se Contabilidade Nacional como "*uma técnica de síntese estatística que tem objecto fornecer uma representação quantificada e coerente da actividade económica de um país.*"(cf. GOMES FRANCISCO, 1990, p. 20).

Devemos, pois, intentar uma delimitação do objecto que sirva simultaneamente os fins da Micro e da Macrocontabilidade. Para o efeito, recorreremos a CAÑIBANO CALVO (1975, p. 31) que circunscreve o campo de actuação da Contabilidade à medição e comunicação de informação reveladora do passado, presente e futuro das actividades sócio-económicas.

Porém, é essencial acrescentar àquelas funções duas outras: o registo e a interpretação. Assim, segundo a nossa perspectiva, o campo de actuação da Contabilidade expande-se e passa a ser: registo, medição, interpretação e comunicação de informação económica-financeira (passada, presente e futura) a interessados.

O importante a reter é que o objecto (formal) da Contabilidade é o estudo (registo, medição, interpretação), em termos quantitativos (predominantemente) e qualitativos ²⁴ da realidade económica (passada, presente e da prevista para o futuro), e a comunicação de informação(ões) útil(eis) e tempestiva(s) ²⁵ a todos os níveis: internos e externos.

²⁴ Embora a Contabilidade revista carácter com predominância quantitativa, fornece, também, informações qualitativas (talvez "qualificativas") importantes. Por exemplo, da análise das DF dos três (ou mais) últimos exercícios de determinada empresa (ou sector) podemos retirar informações qualitativas bastante válidas e úteis. Concretamente, as tendências de evolução do volume de negócios (a partir da Demonstração de Resultados); a estrutura dos capitais (a partir do Balanço); o respeito ou, ao invés, o desrespeito do princípio do equilíbrio financeiro mínimo (a partir da Demonstração da Origem e da Aplicação de Fundos); a justificação dos fluxos monetários (a partir da Demonstração dos Fluxos de Caixa); etc.

No entanto, sublinhe-se, a título de síntese: a informação contabilística é, em qualquer situação, predominantemente quantitativa, mas pode qualificar, com base nela, dada entidade.

²⁵ A tempestividade é uma característica da informação financeira. Embora não seja considerada principal ou primária (v.g., segundo o POC) não deixa de ser importante. Repare-se que a ausência de tempestividade pode transformar informação relevante, se oportunamente fornecida/conhecida, em informação de interesse reduzido ou sem interesse, mas, ao invés, informação irrelevante não passa a ser útil pelo simples facto de ser tempestivamente fornecida/conhecida.

3. MÉTODO CONTABILÍSTICO

Uma vez que o objecto formal é o responsável pela delimitação de cada disciplina e, portanto, em última análise, pela(s) adaptação(ões) que o método científico conceptual se vê obrigado a efectuar, urge, desde já, demonstrar a aplicação do método contabilístico científico, elemento adicional do carácter científico da Contabilidade.

Uma das opções seria enveredar por um estudo comparativo, hipótese que, à partida, se rejeita, não por demérito dos ensinamentos dos autores, mas, tão só porque, em nossa opinião, Cañibano Calvo ²⁶ expõe esta matéria de forma extremamente clara e precisa.

Segundo o autor (cf. CAÑIBANO CALVO, 1991. p. 55) **método contabilístico** é "*um conjunto de postulados e premissas subsidiárias que permite submeter a observação a realidade económica, expressar numa linguagem apropriada os aspectos qualitativos e quantitativos da referida observação conforme regras que garantem um determinado grau de objectividade, e processar a informação resultante seguindo critérios que permitam obter demonstrações financeiras sintéticas que contenham agregados relevantes.*".

Convém, desde já, apresentar uma definição de "postulado". Entende-se postulado como um princípio cuja a admissão e, ou, aceitação se torna necessária para determinada demonstração. Em suma, trata-se de um ponto de partida, cuja demonstração se torna dispensável em virtude da sua evidência.

Assim sendo, a preocupação imediata resume-se à necessidade de apresentação e estudo dos vários postulados que permitem passar da observação da realidade económica às DF, as quais, de forma sintetizada, sistematizada e agregada, devem representar a realidade observada.

²⁶ Vd. CAÑIBANO CALVO (1975 e 1991), em ambas as obras, no Capítulo III.

Para o efeito, recordamos os aspectos ²⁷ apresentados por CAÑIBANO CALVO (1991, p. 55-76), que desenvolveremos autonomamente, com a profundidade julgada adequada:

- Princípio da Dualidade;
- Medição e Valorização;
- Formas de Representação; e
- Agregação.

Princípio da Dualidade

De uma forma simplista, o princípio da dualidade é o eixo com base no qual se exerce a observação contabilística, isto é, pelo qual se procede à captação dos dados. Estes, após tratamento adequado, transformam-se em informação contabilística.

Este princípio deriva das partidas dobradas, de Luca Pacioli. Ou melhor: as partidas dobradas, ou digrafia, consistem numa simples técnica de contraposição, em cada movimentação contabilística, de débitos e de créditos, que se igualam. O princípio da dualidade vai mais longe: assenta na clara consciência de que qualquer operação económica ou financeira se decompõe numa fonte de financiamento (origem, recurso) e num elemento financiado (aplicação, emprego).

A partida dobrada é uma simples técnica. O princípio da dualidade é um modo de encarar a realidade, uma visão sobre as operações económico-financeiras, modo esse desenvolvido (consciencializado) a partir daquela técnica ²⁸. Evidencia, pois, uma

²⁷ O autor designa-os por "*extremos*" (cf. CAÑIBANO CALVO, 1991, p. 55). Reconhecemos que o vocábulo "aspecto" não traduz, de facto, a ideia que pretendemos transmitir, uma vez que, concretamente, referimo-nos a postulados, premissas, regras e técnicas.

²⁸ O princípio da dualidade é que está na base da técnica digráfica, o que, frequentemente não é percebido, por exemplo: muitos "práticos" que não têm dificuldades em proceder a escrituras digráficas, são incapazes de construir e de interpretar Demonstrações de Origens e de Aplicações de Fundos.

dicotomia empregos/recursos. As transacções são encaradas como duas categorias antagónicas e isto é que fundamenta a técnica digráfica.

Para registar as transacções não basta, porém, identificar as componentes antagónicas, é necessário a quantificação das mesmas, partindo da quantificação individual de cada elemento interveniente - atributo quantitativo. Por norma, a unidade de quantificação adoptada é monetária.

Outro aspecto deveras importante da dualidade relaciona-se com a coexistência de uma dicotomia entre as entidades económicas, já que a mesma transacção origina, nas diversas entidades intervenientes, contabilizações obrigatoriamente diferentes, diríamos mesmo, simétricas, ou antagónicas; ou seja, os custos de uma entidade são os proveitos de uma outra, aos activos de uma dada empresa contrapõem-se passivos de uma outra, etc, gerados pelas mesmas operações.

Da exposição resulta que o princípio da dualidade não é nem um postulado matemático, nem sequer um princípio económico, mas sim um autêntico instrumento do método contabilístico tendente à captação da informação sobre uma realidade económica-financeira.

Medição e Valorização

Ora, se o princípio da dualidade representasse, numa concepção formalizada da Contabilidade, um postulado ou um axioma (verdades aceites sem demonstração), a medição e a valorização corresponderiam a meras premissas subsidiárias, pois estas consistem em regras alternativas cuja aplicação se submete a objectivo(s) concreto(s). Trata-se agora, portanto, de proposições cujas verdades (e validade) carecem de demonstração.

Assim sendo, o nível de objectividade do processo contabilístico pode ser questionável devido, fundamentalmente, a duas razões:

- objectivo(s) diferente(s) suscitam aplicação díspar das mesmas regras; e

- as regras (de medição e valorização) podem ser mal interpretadas pelos Profissionais da Contabilidade.

Contudo, não esqueçamos que o nível de objectividade exigido pelo conhecimento contabilístico só pode ser mensurado (avaliado) relativamente a determinado referencial (ou paradigma), ou seja, tendo em consideração os objectivos das Demonstrações Financeiras.

Neste momento, a questão fulcral reside em averiguar se, para as fases cujos níveis de objectividade podem ser questionáveis, é, ou não, possível manter a objectividade contabilística em níveis aceitáveis, ou seja, em níveis reconhecidamente científicos.

CAÑIBANO CALVO (1991, p. 62) defende que o estabelecimento de um sistema de medição composto por um conjunto de regras específicas e de fácil interpretação (e aplicação) favorece a afirmação da objectividade no processo contabilístico. Desta forma reduzem-se ao máximo as aplicações discricionárias ainda verificadas.

Acrescenta ainda que só quando vários Profissionais, aplicando as mesmas regras, chegarem a resultados idênticos, podemos concluir que nos encontramos perante um sistema de medição objectivo. Tem-se caminhado nesse sentido, sobretudo através da aceitação (cada vez) mais generalizada dos PCGA e da maior extensão e profundidade dos aspectos regulados.

Ao nível da Contabilidade da Empresa, as regras de medição e valorização estão subordinadas ao princípio da continuidade, ou seja, ao pressuposto de que a empresa não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação nem de reduzir significativamente o volume das suas operações (cf. Parte 4 - Princípios Contabilísticos - POC). Ao invés, em situações de liquidação, aquelas regras são de aplicação menos adequada.

Como vimos, não só para objectivos diferentes, como também em função das condições de funcionamento (normal, de redução significativa do volume de actividade, de inactividade, ou de liquidação) as regras de medição e valorização aplicáveis são também diferentes.

Vejamos, agora, a forma de ultrapassar situações menos comuns, ou aparentemente não tipificadas. Apesar da existência e reconhecimento de regras específicas, torna-se necessário, não poucas vezes, ainda que sem carácter universal (de aceitação generalizada),

estabelecer a hierarquização dessas regras, cujo critério base deve ser o da prudência valorativa.

Não é descabido, neste momento, afirmar que a objectividade está estritamente ligada ao princípio da prudência. Este, por seu turno, aconselha o Profissional da Contabilidade a ter cuidado redobrado por forma a evitar a utilização de cálculos valorativos por excesso e de preços potenciais. Em suma, por norma, deve-se utilizar o princípio do custo histórico (de aquisição ou de produção) e, por vezes, o "justo valor".

Para terminar esta reflexão, resta-nos referir dificuldades na objectividade ao longo do tempo, durante o qual as entidades se propõem produzir, e, ou, prestar serviços.

As dificuldades podem minimizar-se através da aplicação consistente (uniforme) das regras (de medição e valorização), desde que estas se mostrem adequadas. Ao invés, se se revelarem inadequadas podem (devem) ser rejeitadas, desde que as substitutas contribuam decisivamente para a objectividade da informação contabilística ²⁹.

Formas de Representação ³⁰

A representação contabilística de factos e transacções pode processar-se seguindo diversas técnicas, constituindo uma espécie de subproduto de investigações contabilísticas formalizadas (cf. CAÑIBANO CALVO, 1991, p. 64).

²⁹ Esta faculdade é permitida no actual sistema contabilístico português, pois o POC, nestes casos, recomenda a indicação e justificação (no Anexo, Nota 1) das situações que, em casos excepcionais, tenham sido derogadas. Aliás, o mesmo acontece na maioria dos Estados-membros da União Europeia, ao invocar-se para as derrogações o "macro-princípio da imagem fiel".

³⁰ Em nossa opinião não se mostra imprescindível explanar pormenorizadamente esta temática. Por isso desenvolveremos apenas, ainda que não exhaustivamente, a representação convencional. Aconselha-se, no entanto, a leitura de CAÑIBANO CALVO (1991, p. 62-75).

Existem (pelo menos) quatro tipos de formas de representação:

- Convencional;
- Matricial;
- Sagital; e
- Vectorial.

A **representação convencional** assenta na técnica das "partidas dobradas" (de Pacioli) e "*consiste numa dupla ordem de registos: um cronológico por operações e outro sintético por conceitos que agrupa em cada conta todas as operações relativas a cada um dos conceitos ou elementos.*" (cf. CAÑIBANO CALVO, 1991, p. 64).

O registo cronológico por operações é usualmente conhecido por "Diário". O fundamento de tal denominação advém do facto dos comerciantes assentarem (escurarem) diariamente as operações realizadas. O registo sintético por conceitos efectiva-se, em regra, por seu turno, no livro "Razão".

Com o intuito de se garantir a correcção (quantitativa) dos registos, esta forma de representação exige que periodicamente (por regra, mensalmente) se verifiquem os acumulados e os saldos das contas, através da elaboração de balancetes de verificação ³¹.

É, pois, fácil de concluir que se trata, sem quaisquer dúvidas, da forma de representação mais utilizada ao longo do tempo.

A **representação matricial**, tal como a designação indicia, consiste em associar a uma matriz quadrada ³² o conjunto das contas (definidas pelo sistema contabilístico em análise).

³¹ Embora, nos dias de hoje, os programas informáticos possam garantir (e frequentemente garantem) a igualdade de débitos e créditos.

³² Cañibano (cf. CAÑIBANO CALVO, 1991, p. 67, em roda-pé) explica em que consiste a matriz quadrada: "*uma matriz de ordem $m \times n$ é um conjunto de $m \times n$ elementos do domínio dos números reais, dispostos em forma rectangular em m filas e n colunas. Quando $m = n$, diz-se que a matriz é quadrada.*"

Também este tipo de representação permite a verificação de acumulados e de saldos.

A **representação sagital** está intimamente ligada à anterior (matricial), uma vez que todo o gráfico tem associado uma matriz. Neste sistema de representação, cada conta constitui um vértice do gráfico, estando unidos por segmentos de recta ³³ aqueles entre os quais existam relações, cujo fluxo é igual ao valor da transacção.

Este tipo de representação encontra um campo propício à sua aplicação nas empresas que têm centros (ou secções) de produção para consumo interno (noutros centros ou secções), sobretudo quando existem entre eles prestações recíprocas.

Por fim, existe a **representação vectorial**. Esta consiste na expressão formal do princípio da dualidade através de vectores. Em termos genéricos, a transacção (a registar) é traduzida por uma função $F(x,y,t)=V$, em que x e y representam o débito e o crédito, respectivamente; t representa a data da transacção e V representa o valor da transacção.

Segundo Cañibano, a principal vantagem deste tipo de representação é a sua economia de linguagem; aspecto de grande importância para o tratamento informático dos dados.

À laia de conclusão, parece evidente que a técnica de representação formal mais utilizada foi e é a convencional (a que se baseia na técnica das partidas dobradas). Diremos mesmo que se trata da forma de representação de menor dificuldade de aplicação, embora as outras tenham muito maiores potencialidades na investigação formalizada da Contabilidade.

³³ O autor designa o elo de ligação (representado por um segmento de recta) por "arco" (vd. CAÑIBANO CALVO, 1991, p. 72-4).

Agregação

Até aqui examinámos apenas os aspectos e as fases do método contabilístico circunscritos à captação, quantificação e registo de factos e operações. Falta-nos analisar a etapa da sumarização (agregação), selecção e interpretação da informação fornecida pelo processo contabilístico.

A última etapa do método contabilístico resulta da necessidade de se passar de um vasto conjunto de dados (já ordenados e organizados sob o ponto de vista técnico) a sínteses mais compreensíveis e com maior utilidade, ou seja, a **agregados** (expressos, sobremaneira, nas Demonstrações Financeiras), imprescindíveis à tomada de decisões

Ressalta, desde já, uma dúvida: como se processa a construção dos agregados, partindo dos dados captados e registados?. Para responder a esta questão, CAÑIBANO CALVO (1991, p. 76) explica a coexistência de dois tipos de operações: as reais e as formais. Atribui carácter de "real" às transacções económico-financeiras que se vão efectivando e registando (se necessário). Contudo, repare-se que a captação, a quantificação e o registo das transacções, por si só (sem tratamento de síntese adequado), não proporcionam informação útil aos destinatários

Por isso, exige-se o tratamento desses dados acumulados, a fim de poder colher-se utilidade do seu registo, ou seja, obter-se uma visão mais agregada e, simultaneamente, mais compreensível, facilitando, por seu turno, a análise da situação económico-financeira das entidades.

São estas novas operações que Cañibano designa por "formais", por se relacionarem apenas com o próprio sistema instituído (contabilístico) e por serem isentas de qualquer abstracção. O objectivo fundamental das operações formais é elaborar Demonstrações Financeiras que evidenciem a informação de forma sintética, que ponham em relevo magnitudes (grandezas, volumes, importâncias) económicas de interesse, e que proporcionem utilidade aos destinatários (internos e externos) no processo de tomada de decisões.

Para terminar, resta-nos referir que as DF podem assumir várias formas e prestar tipos diferentes de informações, dependendo da estrutura das próprias unidades económicas, dos agregados que se pretendem evidenciar e dos objectivos das próprias DF.

Em termos muito gerais, podemos dizer que as DF podem referir-se a situações (ou posições) ou a fluxos (ou correntes). Nesta perspectiva, o Balanço constitui o exemplo de uma peça contabilística representativa de situações de uma entidade económica. A Demonstração de Resultados, a Demonstração da Origem e da Aplicação de Fundos e a Demonstração de Fluxos de Caixa são, por sua vez, exemplos de peças contabilísticas representativas de fluxos ou de correntes.

CAPÍTULO III

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA NATUREZA E DAS DIVISÕES DA CONTABILIDADE

1. NATUREZA DO CONHECIMENTO CONTABILÍSTICO

Neste capítulo, a questão fulcral não consiste em aceitar ou refutar esta ou aquela tipologia de classificação. O importante reside na necessidade de determinar uma posição (a melhor fundamentada) da Contabilidade na organização do conhecimento científico.

Não obstante não poucas vezes atribuir-se à Contabilidade características predominantemente matemáticas, excluimos, desde já, essa hipótese. Uma primeira razão relacionada com o facto de a Contabilidade estabelecer apenas relações indirectas com a Matemática e, um segundo argumento, devido ao facto de as soluções contabilísticas não serem obrigatoriamente rígidas e inflexíveis (não deixando de ser válidas), contrariamente à generalidade das soluções matemáticas.

Existem também defensores, baseados nas relações biunívocas ou essenciais entre a Contabilidade e o Direito, que atribuem à Contabilidade carácter predominantemente jurídico³⁴.

34 O estreitamento das relações entre o Direito e a Contabilidade atingiu o seu auge no paradigma legalista. Nos dias de hoje (predominância do paradigma da utilidade) essas relações estão atenuadas. Mesmo assim, defendemos que a Contabilidade e o Direito são, indubitavelmente, duas disciplinas autónomas.

Contudo, não deixa de ser interessante a abordagem que Françoise Rey desenvolve na sua obra "Développements Récents de la Comptabilité", concretamente no Ponto 3 da Introdução - "Le Droit Contable" - a propósito da possibilidade de construção de um "Direito Contabilístico" (vd. REY, 1979, p. 11-21).

Também Fernandez Pirla na obra "Una Aportacion a la Construccion del Derecho Contable" desenvolve aquela ideia, com uma exposição mais profunda. O autor invoca a "origem (histórica) jurídica" da Contabilidade para fundamentar a sua posição. Realça, depois, que o alargamento do "facto económico" (em virtude da evolução e da mudança do contexto sócio-económico-político) proporciona, ao

Apesar do iniludível relacionamento, não nos parece plausível afirmar a Contabilidade como disciplina jurídica, até porque o seu âmbito de aplicação ultrapassa a necessidade de estabelecimento e de definição das responsabilidades patrimoniais, que são objecto de estudo do Direito, além de que, nas últimas décadas, a Contabilidade tem-se autonomizado, mais ainda, do Direito.

A Contabilidade é uma disciplina económica; quer devido à natureza dos elementos com que opera; quer devido ao seu objecto de estudo: registo, medição, interpretação e comunicação, aos interessados, de informação económica (passada, presente ou futura); quer ainda em virtude da peculiaridade do seu método científico; quer, por fim, devido às características das técnicas de observação, captação, tratamento e apresentação da informação aos potenciais destinatários.

À medida que o contorno económico evolui, cresce a necessidade de informação económico-financeira. Para satisfazer esta necessidade exige-se o estabelecimento de canais veiculadores fidedignos, por forma a obter-se mais informação útil, no momento ideal (tempestivamente), tentando-se, assim, maximizar a satisfação das necessidades dos destinatários.

Uma vez que os destinatários exigem mais e melhores "outputs" da Contabilidade ("inputs" dos destinatários), numa cadência cada vez maior, afiguram-se duas hipóteses de resposta àquelas pretensões. Uma é aumentar os "inputs" do sistema de informação, o que, perante a inadequação do sistema de tratamento (ou de transformação) pode resultar em fracasso. Outra hipótese, possivelmente a mais correcta,

Direito, imiscuir-se no objecto (tradicional) da Contabilidade. Por fim, considera fontes do "Direito Contabilístico" os "usos" e a "jurisprudência" contabilísticos (cf. FERNANDEZ PIRLA, 1986).

O "Direito Contabilístico" apresentado, quer por Rey, quer por Pirla, ainda não se afirmou completamente. Mas, pode adiantar-se que o "Direito Contabilístico" tende a ter muito de "não-Direito", ou melhor, no "Direito Contabilístico" podem prevalecer muitos conceitos de origem extra-jurídica, cabendo ao Direito, apenas, o papel de formalização.

reside na manutenção do volume de dados recolhidos e, obrigatoriamente, na adaptação do processo de tratamento às necessidades dos destinatários.

Em consequência das necessidades crescentes dos operadores económicos vão surgindo, com alguma fundamentação, tendências para a defesa da Contabilidade como "Ciência de Informação". Nesta perspectiva, a Contabilidade é, como define a AAA ³⁵, "*o processo de identificação, medição e comunicação da informação económica capaz de permitir juízos e decisões informadas aos seus destinatários.*".

Não é descabido, portanto, falar de Contabilidade como "sistema de informação". Todavia, tem-se ido mais além, reputando-se a Contabilidade como "Ciência de Informação", embora tal posição não seja pacífica. Pensamos que a aceitação da Contabilidade como tal ("Ciência de Informação") dificulta ainda mais a demonstração do carácter científico do conhecimento contabilístico. E isto por uma razão simples: se uma disciplina, para constituir ciência, tem que estabelecer leis (relações de causa-efeito entre os fenómenos), onde estão as leis da Contabilidade-"Ciência de Informação"?. Onde está, pois, o seu carácter científico?.

Acresce que no processo contabilístico o que é recolhido ou identificado não é informação, mas sim "dados", melhor dizendo, "factos económicos". Só após o tratamento desses dados (sujeição ao método contabilístico) e quando apresentados de forma metódica, sintetizada e agregada constituem, então sim, informação, ou melhor informação económico-financeira. Só que as potencialidades da Contabilidade não se esgotam no momento do fornecimento da informação: estendem-se à interpretação e formulação de leis.

³⁵ Cf. AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION: A Statement of Basic Accounting Theory, 1966 (cit. por TUA PEREDA, 1989).

2. DIVISÕES DA CONTABILIDADE

Relativamente a esta matéria, não é necessário recorrer a este ou aquele autor para procedermos à subdivisão da Contabilidade em Microcontabilidade e, logicamente, em Macrocontabilidade. Interessa, neste momento, relembrar que o nosso estudo incide mais profundamente na Microcontabilidade e, no seio desta, na Contabilidade da Empresa ³⁶, sem qualquer desprimor para os restantes campos daquela e, ou, para a Macrocontabilidade.

Em poucas palavras, a diferença entre os dois macroconjuntos verifica-se ao nível do objecto. Enquanto a Microcontabilidade tem o seu campo de actuação circunscrito à Contabilidade da Empresa, à Contabilidade do Sector Público (totalmente diferenciada da Contabilidade Nacional), e à Contabilidade das Entidades Sem Fins Lucrativos (associações, fundações, outros organismos, etc.); a Macrocontabilidade abarca a Contabilidade Nacional, a Contabilidade da Balança de Pagamentos e a Contabilidade das Transacções Interindustriais.

Refutamos, desde já, a ideia (impensada) de incluir a Contabilidade (escrituração) das designadas "macroempresas" ou "macrounidades" no campo de actuação da Macrocontabilidade. Esta confusão advém geralmente das dimensões normalmente maiores que caracterizam aquele tipo de unidades económicas (grupos económicos e multinacionais, por exemplo).

Segundo CAÑIBANO CALVO (1991, p. 42-54), as diferenças substanciais entre os referidos macroconjuntos evidenciam-se a dois níveis:

³⁶ Como é óbvio, Microcontabilidade e a Contabilidade da Empresa não são expressões sinónimas. A primeira circunscreve o seu campo de actuação a todas as unidades económicas (não só empresas com fins lucrativos, mas também cooperativas, instituições, associações, etc.); a segunda, incide exclusivamente sobre as unidades de produção e as de prestação de serviços (com fins lucrativos).

- Por um lado, a recolha de dados, na Macrocontabilidade, recorre com maior frequência a estimacões estatísticas, em virtude de se tornar praticamente impossível a recompilação da globalidade das transacções ocorridas e, ou, registadas;

- Por outro, a concepção do sistema "macrocontabilístico" não tem um carácter integral, uma vez que é composto por vários modelos que tratam problemas diferenciados. No fundo, resume-se à integração de todos aqueles modelos num único sistema capaz de produzir paralelamente os dois tipos de informação (ao nível de cada modelo macroeconómico e ao nível do resultante da integração).

Expostas as diferenças essenciais entre os dois macroconjuntos, passemos à análise mais pormenorizada da Contabilidade da Empresa. Esta "*constitui o sistema contabilístico por excelência*", como afirma Cañibano; ou, por outras palavras, trata-se do sistema contabilístico mais pormenorizado e desenvolvido, que ~~mais~~ atenção tem merecido ao longo dos tempos, quer sob o ponto de vista da prática profissional, quer sob o ponto de vista teórico.

Como é evidente, a empresa assume um papel imprescindível de base ou pilar de todo o sistema económico, através das suas operações (relações). À medida que a exigência de informação é maior, quer ao nível interno, quer ao nível externo, surge a necessidade de maximizar as potencialidades do "sistema de informação", ou seja, de a empresa produzir e transmitir informação mais útil e relevante.

As referências até aqui efectuadas situam-se apenas no contexto das economias de mercado. No entanto, a Contabilidade da Empresa assume especial importância quer nestes sistemas, quer nos sistemas de economias de planificação centralizadas, porque, em ambos os casos, a informação relativa a tais unidades é primordial ³⁷. Sucede,

³⁷ A temática não é tão linear como, ao princípio, se possa pensar. Da leitura do livro "La Réforme Comptable dans les Pays D'Europe Centrale et Orientale", editado pela OCDE (vd. OCDE, 1991) - que analisa, de forma bastante rigorosa, as implicações das transposições dos sistemas das economias planificadas para os sistemas de economias de mercado, verifica-se que o risco e a complexidade associados requerem prudência e ponderação.

apenas, que nas economias planificadas, a Contabilidade da Empresa destina(va)--se, sobretudo, a dar informação para a elaboração e execução do Plano.

Devido à importância da Contabilidade da Empresa - por esta constituir o campo de actuação de grande parte dos Profissionais da Contabilidade e por representar o núcleo de incidência reiterada da investigação contabilística -, partimos para a delimitação do seu conceito e conteúdo.

Para o efeito, recorreremos aos ensinamentos de Cañibano. Cremos não subsistirem dúvidas de que a hipótese de divisão (e análise) mais adequada aos nossos intentos é a que se obtém em função dos destinatários da informação económico-financeira (cf. CAÑIBANO CALVO, 1991, p. 48).

Assim, se a informação é vocacionada e direccionada para o exterior (da empresa emissora) encontramos-nos perante a Contabilidade Financeira ou Externa ³⁸. Ao invés, quando a informação é preparada predominantemente para utilização interna, isto é, da própria empresa, nos e para os diferentes níveis organizativos, encontramos-nos no campo da Contabilidade de Custos; e, surge, noutra perspectiva, a Contabilidade Previsional, que tanto pode destinar-se ao exterior, como, sobretudo, a utilizadores internos.

A Contabilidade Financeira restringe-se à preparação das DF, que por norma, devem traduzir a situação financeira e o resultado das

³⁸ Vd. REQUENA RODRIGUEZ (1994). O autor, embora utilizando um método de exposição distinto do de Cañibano (cf. CAÑIBANO CALVO, 1991), optando, inclusive, por designar a Contabilidade Financeira por Contabilidade Externa, chega às mesmas conclusões, que traduzimos na seguinte transcrição:

"Na realidade os modelos de Contabilidade Externa e Contabilidade Interna não podem ser considerados como dois instrumentos diferentes, mas sim como duas partes ou peças complementares do mesmo instrumento, do mesmo modelo, que representam dois subsistemas complementares do sistema único da circulação do valor.", e continua: *"A informação que ambas produzem submete-se ao processo contabilístico para que seja útil à Direcção empresarial, nos seus diferentes níveis orgânicos,..."*.

operações, relativos a determinado momento e período, definidos e delimitados. Os PCGA ocupam um lugar de destaque na sua preparação e apresentação. Aliás, a objectividade contabilística (distinta, naturalmente, da "exactidão") só é conseguida através deles. Só dessa forma é possível a comparabilidade intertemporal (consistência) e interempresarial (normalização).

No caso de grandes unidades económicas a Contabilidade Financeira, para atingir os seus objectivos mais facilmente, mune-se de técnicas como, por exemplo, a Consolidação Contabilística, para através de um só conjunto de DF evidenciar a situação financeira e o resultado do grupo, referentes a determinado momento e período.

Verifica-se, portanto, que a complexidade das empresas é cada vez maior, consequência das necessidades de adaptação ao meio envolvente (não só económico). Por isso, os destinatários requerem técnicas que lhes garantam informação **mais útil e mais relevante** e, também, **fiável**. É neste contexto que surge e se desenvolve a actividade da Auditoria, quer Interna, quer Externa (Legal ou Contratual), no intuito de se obter informação credível ³⁹.

Não obstante da imposição da Auditoria de Fonte Legal, commumente designada por "Revisão Legal" ⁴⁰, assiste-se, sobretudo

³⁹ A Auditoria tem, segundo FERNANDEZ PEÑA (1983, p. 177), uma função profilática (de prevenção), ou seja, assegura, a priori, que se observem determinados princípios e regras contabilísticos. O autor afirma: "*o conhecimento da existência da Auditoria por parte do pessoal faz com que em muitas ocasiões tudo aconteça conforme os princípios estabelecidos*". Tua Pereda reforça a função de credibilização ao escrever: "*a Informação Financeira é um bem público, pelo que o Auditor garante fiabilidade a toda a comunidade*".

⁴⁰ A obrigatoriedade da Revisão Legal de Empresas para uma sociedade por quotas decorre do nº 2 do artº. 262 do CSC, isto é, quando aquela ultrapassar, durante dois anos consecutivos, dois dos três limites expressos nas alíneas a) a c):

a) Total de balanço: 350.000 contos;

b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 600.000 contos;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o ano: 50.

De realçar que o DL 343/98, de 06 de Novembro, vem "alterar" os dois primeiros limites, a partir de 01/01/1999, estabelecendo para a alínea a) 1.500.000 Euros

ao nível das empresas de média e grande dimensões, ao recrutamento de Auditores Internos para os seus quadros.

Constata-se também, cada vez mais, o recurso à Auditoria de Fonte Contratual, sobretudo para estudar e avaliar o funcionamento e a eficácia do Sistema Contabilístico, do SCI - Sistema de Controlo Interno, e, por vezes, para a determinar o "valor da empresa" com o intuito de suportar operação(ões) futura(s) (v.g., aquisição, alienação, transformação, etc.).

Mostra-se necessário, a partir daqui, analisar as definições de Contabilidade de Custos (Interna) e de Contabilidade Previsional. Quanto à primeira, podemos dizer que os seus objectivos se centram na elaboração de informação útil e relevante para a adopção de decisões de exploração e de gestão.

Vimos que a Contabilidade Financeira privilegia os destinatários externos e que a preparação e apresentação das suas sínteses (DF) obedece aos PCGA. Ao invés, a **Contabilidade de Custos** produz informação para os diferentes níveis organizativos internos (consoante as necessidades).

Neste ramo da Contabilidade, a aplicação dos PCGA é reduzida. Podemos dizer até que, em vez de princípios contabilísticos, estão em causa peculiaridades técnicas dos vários processos produtivos (v.g., composição dos produtos, horas -homem ou máquina- despendidas, capacidade de produção, tempos por função ou centro de custo, etc.) e necessidades específicas de gestão, que podem conduzir à aplicação de regras muito próprias.

Por seu turno, a **Contabilidade Previsional** resulta da utilização do método contabilístico na produção (necessária) de informação relativa ao futuro. Porém, a preparação e a apresentação de DF Previsionais exige que, antes, se definam objectivos específicos (v.g., preços de vendas, volume de negócios, "mix" de produtos, nível de custos e outros), ou seja, metas prováveis e desejáveis ⁴¹, cuja

(cerca de 300.000 contos) e para a alínea b) 3.000.000 Euros (cerca de 600.000 contos). Nesta data desconhece-se a taxa de conversão fixa e irrevogável.

realização depende da verificação das condições (internas e externas) consideradas.

No fundo, a Contabilidade Previsional resulta do processo de planeamento da empresa quer a curto, quer a médio e longo prazo. O planeamento depende dos objectivos traçados. Por sua vez, os objectivos devem derivar da evolução da empresa, conjugada com estudos e análises sistematizados das tendências, comportamentos sócio-económicos e metas estratégicas.

O bom conhecimento das condições externas (meio envolvente, evolução dos consumos, preços, inflação, etc.) e a previsão da evolução das mesmas são elementos que o planeamento não pode nunca negligenciar. De realçar, ainda, que intrinsecamente ligado às DF Previsionais está a necessidade do posterior controlo, isto é, apurar, analisar e justificar desvios entre o previsto e o realizado.

Na prática, a elaboração e apresentação de DF Previsionais está (geralmente) associada a situações excepcionais (v.g., avaliações de empresas, projectos de investimentos, transformações de sociedades, etc.); quando, em nosso entender, deveriam constituir a regra, não por imposição legal ou de terceiros externos às empresas, mas para serem utilizadas (constantemente) na tomada de decisões internas. CAÑIBANO CALVO (1991, p. 51) afirma: "*pode dizer-se que uma empresa alcançou o grau de organização aceitável quando é capaz de basear as suas decisões no processo contabilístico previsional, realizado de forma regular.*".

Por fim, cabe-nos referir que ao nível da Contabilidade Previsional os PCGA desempenham um papel importantíssimo, análogo ao do das DF Históricas. Apenas quanto ao "princípio do custo histórico" se poderão suscitar dúvidas, mas, mesmo assim, o

⁴¹ Na prática, não poucas vezes, verifica-se que a técnica utilizada para a preparação das Demonstrações Financeiras Previsionais consiste em sujeitar todo o processo de construção à (máxima) capacidade produtiva da empresa. Por outras palavras, parte-se (incorrectamente) da premissa: **vamos vender o que produzimos**. Contudo, o bom Planeamento deve rejeitar aquela fórmula e utilizar uma outra, bem distinta: **vamos produzir o que se vender**, ou seja, deve partir-se das orientações e metas do Departamento Comercial (conhecedor do mercado e suas necessidades) para a valorização e fixação das outras metas.

Profissional da Contabilidade procurará estimar (passe o absurdo da expressão) um "custo histórico previsional", isto é, um custo de aquisição, ou de produção previsível para o exercício $n+1$, $n+2$, etc.

É comum, nos tempos que correm, ouvirmos falar de **Contabilidade de Direcção** (tradução da denominação original inglesa: "Management Accounting"). Muito sucintamente, Contabilidade de Direcção pode entender-se como o sistema de informação construído para servir as necessidades específicas da gestão de dada entidade. E isto exige recolha de informações e adaptações a partir de sistemas existentes (e, ou, a criação de novos).

Tratando-se de um sistema de informação, pergunta-se: quais são os "inputs" do sistema?. Mais ainda: a recolha de informação (para tratamento) poderá limitar-se apenas a algum dos tipos de Contabilidade (anteriormente apresentados)?.

A Contabilidade de Direcção recolhe (selecciona) informação em cada um dos vários tipos de Contabilidade da Empresa (Financeira, de Custos, Previsional) para a prossecução dos seus fins: proporcionar a tomada de decisões de gestão. A recolha não se limita, em exclusivo, a nenhum tipo de Contabilidade, mas, ao invés, a todos. Porém, a Contabilidade de Direcção, recolhendo informação daqueles ramos, é mais do que a simples soma deles, visto que os trata, ou reelabora, de acordo com necessidades específicas de gestão.

Após esta breve exposição, parece-nos, à primeira vista, que o campo de actuação da Contabilidade de Direcção, sendo "interno", amplia-se (para o exterior), por um lado, e reduz-se, por outro. A ampliação reside no facto de a Contabilidade Financeira lhe proporcionar (através de sínteses - DF - e da construção de rácios) juízos acerca da rendibilidade e da situação financeira da empresa. Também a Auditoria proporciona à Direcção melhorar o seu sistema contabilístico e o SCI - Sistema de Controlo Interno ⁴².

⁴² O ROC, no exercício normal das suas funções, pode (deve), após o estudo dos sistemas referidos, emitir relatório (v.g., intitulado "Propostas para a Melhoria do Sistema de Controlo Interno"), no qual comunica à Direcção os "pontos fracos"

A redução do âmbito explica-se pelo facto de nem toda informação contabilística previsional e de custos interessar à Contabilidade de Direcção. Concretamente, a Contabilidade de Custos fornece a possibilidade de a Contabilidade de Direcção conhecer a relação entre o volume de produção e os respectivos custos e resultados e possibilita também o cálculo de preços contabilísticos de operações (transferências) intergrupos. Por seu turno, a Contabilidade Previsional proporciona a análise e a determinação de desvios (entre o previsto e o realizado) e permite, ainda, avaliar (v.g., por centro de custos) o grau de cumprimento dos objectivos estabelecidos.

À laia de conclusão, transcrevemos a definição apresentada por CAÑIBANO CALVO (1989, p. 9):

"A Contabilidade Directiva (ou de Direcção) processa, analisa e interpreta informação relevante e oportuna para a adopção de decisões, especialmente, com carácter estratégico; intervém prioritariamente, de forma pluridisciplinar, nos três processos básicos das funções directivas:

- *diagnóstico da empresa (interno e externo);*
- *planeamento estratégico (e tático);*
- *controlo estratégico (e de gestão)."*

Convém, por fim, tecer alguns comentários acerca das restantes divisões da microcontabilidade, uma vez que, relativamente à Contabilidade da Empresa, pensamos ter explanado o essencial. Existem diferenças significativas entre a Contabilidade da Empresa, a Contabilidade do Sector Público e a Contabilidade dos Organismos Sem Fins Lucrativos.

Explicitando, o ramo da Contabilidade da Empresa direccionado para o exterior (Contabilidade Financeira/Externa) preocupa-se com a elaboração e a apresentação de sínteses de informações (expressas nas DF, com especial destaque para o Balanço, a Demonstração de Resultados - demonstrações de alterações da posição financeira - e o

detectados e, como é lógico, apresenta propostas de medidas tendentes à eliminação dos mesmos.

Anexo), por forma a evidenciar a posição financeira, suas alterações e o resultado das operações da empresa.

Por seu turno, a Contabilidade do Sector Público é, frequentemente, desenvolvida em "base caixa" e, inclusivamente, pode não ser digráfica (v.g., o caso português que utiliza o "método de acumulação"). Também a Contabilidade dos Organismos Sem Fins Lucrativos é, em regra, simplificada, isto é, menos desenvolvida, podendo satisfazer os seus destinatários com informações sobre a origem e a aplicação (discriminada) de recebimentos e de pagamentos 43.

Atendendo, sobremaneira, às vicissitudes do meio económico e, portanto, às consequentes adaptações do sistema contabilístico, defendemos que qualquer média e grande empresa deve possuir Contabilidade Previsional e desenvolver também Contabilidade Directiva, a fim de menos dificilmente atingir os seus objectivos 44 e, em última análise, melhor assegurar a sua continuidade.

43 Vd. Nota (21). De realçar que, não poucas vezes, a simplificação (facultativa) prevista para a elaboração e apresentação das DF não significa, de forma alguma, redução do tratamento contabilístico. Basta invocar a obrigatoriedade das Associações e Outros Organismos (e empresas) que desenvolvem simultaneamente várias actividades (isentas, ou não, ao nível de IRC e de IVA) de possuírem contabilidade que abranja, inequivocamente, todas as suas actividades (cf. alínea c) do n.º 3 do art.º 10.º do CIRC). Por sua vez, o CIVA estabelece que "*a contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controle...*" (cf. n.º 1 do art.º 44.º do CIVA).

44 Não referimos a Contabilidade Interna porque consideramos óbvio que é difícil a sobrevivência da empresa sem o recurso a este tipo de Contabilidade (pouco ou suficientemente desenvolvida, optando pela digrafia ou não, interessando primordialmente que forneça informação útil relevante). Contudo, recorde-se que a implementação de qualquer sistema contabilístico deverá ser analisado à luz da dicotomia custo/benefício.

3. EXEMPLO DA ARTICULAÇÃO E DO RELACIONAMENTO DOS VÁRIOS RAMOS DA CONTABILIDADE DA EMPRESA

Para compreendermos melhor a articulação e o relacionamento dos vários ramos da Contabilidade da Empresa consideramos útil, após a exposição teórica efectuada, a apresentação de um exemplo elucidativo.

Suponhamos que determinada empresa industrial, sujeita a revisão legal, dispõe (além da Contabilidade Externa, obrigatória) de um sistema de Contabilidade Interna e um outro de Contabilidade Previsional.

A gestão da empresa, no fim do ano **n-1**, reestruturou o plano estratégico (política de actuação a médio prazo que segue há alguns anos), introduzindo os ajustamentos julgados necessários, tendo em atenção, sobremaneira, uma nova meta: a reestruturação do "mix" de produtos comercializados. Com efeito, a empresa pretende, a partir do ano **n**, iniciar a comercialização de um novo produto, cuja **margem bruta**⁴⁵ rondará os 40 % (cf. informações da Contabilidade Interna e Previsional).

A reestruturação do plano tomou em consideração, em primeiro lugar, o Plano de Comercialização, o Plano de Produção e o Plano do Pessoal, ou seja, seguiu a filosofia do princípio "**vamos produzir o que se vende**".

No final dos trabalhos contabilísticos referidos ao exercício **n** (antes do "fecho" definitivo, isto é, antes de o ROC ter efectuado todo o seu trabalho), verificou-se que o volume das vendas previsto (quantidades e valores) foi atingido. Contudo, apesar do plano ter sido meticulosamente reestruturado, a margem bruta do produto novo atingiu apenas os 25 %, o que causou um ligeiro agravamento na margem bruta global e, conseqüentemente, no resultado líquido do exercício.

⁴⁵ Considera-se neste exemplo a **margem bruta** como sendo a diferença entre o preço de venda e o custo industrial (matérias + mão de obra + gastos gerais de fabrico).

No exercício normal das suas funções, o ROC detectou, através do "teste às rúbricas e flutuações não usuais", alguns comportamentos de evolução nalgumas contas de custos que analisou pormenorizadamente, concretamente nas contas de "Conservação e Reparação", "Custos com o Pessoal" e "Amortizações do Exercício".

Os serviços da empresa e o ROC analisaram em conjunto as razões de tais variações anormais, chegando às seguintes conclusões:

- o acréscimo significativo dos custos de "conservação e reparação" ficou a dever-se à necessidade de alteração de vários mecanismos e "ferramentas e utensílios". Na opinião do ROC alguns desses custos deveriam ser capitalizados, e diferidos;

- o acréscimo anormal registado na conta de "despesas com o pessoal" ficou a dever-se à admissão de um técnico do produto (previsto no plano) e, sobretudo, ao aumento significativo de horas de formação remuneradas (aos formadores e aos formandos) que ultrapassaram largamente o número de horas previstas. Na opinião do ROC, o custo de algumas dessas horas deveriam ser diferidas tendo em atenção o ciclo de vida do produto;

- o acréscimo verificado ao nível das "amortizações do exercício" explicou-se pelo investimento efectuado nos finais do ano **n-1** (com entrada em funcionamento no ano **n**) e no ano **n** para produzir o novo produto. A taxa de amortização utilizada foi 20 % (critério fiscal - método das quotas constantes - taxa máxima).

Apesar da explicação aparentemente satisfatória, o órgão de gestão da empresa pretende saber em qual daqueles custos o desvio foi maior. Para o efeito, recorre à Contabilidade Previsional comparada com a Contabilidade Interna. Esta, por seu turno, proporciona as seguintes informações:

- os desvios nos custos de "conservação e reparação" não são materialmente relevantes;

- o desvio apurado nos "custos com o pessoal" é significativo porque, apesar de se prever a admissão do técnico do produto e a formação dos trabalhadores, o número de horas previstas mostrou-se manifestamente insuficiente. Por outro lado, também não se tomou em

consideração a agravante da contribuição para a segurança social das horas extras;

- Ao nível das "amortizações do exercício", não se verificou qualquer desvio digno de referência.

Conhecendo-se, então, que o principal desvio se verificou ao nível dos "custos com o pessoal", pretende o órgão de gestão saber em que secção(ões) foi mais acentuado. Para o efeito, recorre às informações da Contabilidade Interna.

Após todo esse processo contínuo de rectificação e aperfeiçoamento (Contabilidade de Direcção), partindo da "análise das rubricas e variações não usuais" (Contabilidade Financeira) e da análise de desvios (Contabilidade Previsional, comparada com outra), determinando e imputando responsabilidades (Contabilidade Interna), eventualmente com a colaboração do ROC (Auditoria Contabilística), pode o órgão de gestão reelaborar, mais rigorosamente, o plano para o ano **n+1** e seguintes.

Recorde-se, por fim, que o exemplo apresentado (meramente académico) serve apenas para melhor evidenciar as relações que se estabelecem entre os vários ramos da Contabilidade da Empresa e o conseqüente processo de reestruturação do plano.

CAPÍTULO IV

A PREVISÃO DO CONHECIMENTO CONTABILÍSTICO

1. INTERPRETAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

1.1. Considerações Introdutórias

Apesar de entendermos a Contabilidade como disciplina científica, admitimos, obviamente, que a sua aceitação como tal não é pacífica. Alguns defensores da Contabilidade como mero conjunto de técnicas, ou como a "arte do registo" invocam, não poucas vezes, a incapacidade de generalização da disciplina, e, conseqüentemente, de previsão. Contudo, os argumentos por eles utilizados só aparentemente são convincentes, por três ordens de razões:

a) - Considerando a Contabilidade como registo, medição, interpretação e comunicação de informação económica, pode deduzir-se que a(s) operação(ões) de interpretação, ainda que considerada(s) isoladamente, representa(m) uma parte significativa do objecto contabilístico.

Todavia, suscitam-se, desde já, algumas questões, por exemplo: a Contabilidade interpreta o quê?; com que objectivo(s)?; e, como (de que forma)?. Não poucas vezes, afirma-se que a interpretação incide apenas sobre os documentos de suporte (nem sempre justificativos) de operações, factos e circunstâncias que modificam (quantitativa e qualitativamente) a situação das empresas. Essa afirmação corresponde só em parte à verdade. Pois, se é um facto que o Contabilista examina pormenorizadamente cada documento ⁴⁶ com o

⁴⁶ Sabemos que na maior parte dos casos de médias e grandes empresas raras vezes é o Contabilista quem executa essas tarefas. As suas funções são mais de supervisão do que de execução propriamente dita. Por outro lado, cada vez mais, assistimos à implantação de *subsistemas diversos dentro de um sistema releação geral digráfica e, inclusive, de subsistemas independentes e extradigráficos* (cf.

intuito de avaliar e verificar a sua adequação legal, os valores nele inscritos, e a correspondência com a(s) operação(ões) que traduz, também não é menos verdade que desse exame (imprescindível) pouca informação resulta com utilidade para o órgão de gestão.

Com efeito, a interpretação a que inicialmente nos referimos é aquela que incide sobre as DF. Estas sintetizam o conjunto de operações, factos e circunstâncias, respeitantes a vários exercícios económicos. Por sua vez, a interpretação da informação nelas contida proporciona o conhecimento da situação financeira e sua evolução, bem como dos resultados das operações da empresa.

O principal interessado no conhecimento da evolução da situação económico-financeira de determinada empresa é (deve ser) o seu próprio órgão de gestão. Com efeito, compete-lhe obter essa informação, podendo enveredar pela sua análise ou pelo recurso ao trabalho de profissionais especializados (vg., Contabilistas, TOC's e Consultores). As exigências informativas do órgão de gestão são cada vez maiores, o que, em certa medida, vem contribuir para o desenvolvimento de técnicas de análise e interpretação das DF, as quais normalmente são designadas de Análise Financeira. Todavia, a análise das DF é, ou é sobretudo, Contabilidade, do mesmo modo que a análise especializada de informação económica é Economia (isto é, aplicação de ensinamentos da Economia).

Sucede, aliás, que a Contabilidade prestou e presta ainda contributos irrecusáveis e imprescindíveis na fixação de noções e conceitos (agora) reclamados como seus pela Análise Financeira ⁴⁷, tais como: capital fixo, capitais permanentes, capitais circulantes, capitais próprios, fundo de maneo (líquido e reduzido),

FERNANDES FERREIRA, 1984, p. 13). Nestes casos, e após a comprovação da eficácia do funcionamento do subsistema (v.g., o de facturação) o exame aos documentos ("n/ facturas") quase não é accionado.

⁴⁷ Não está em causa demonstrar que os referidos conceitos e noções têm, ou não, as suas origens na Contabilidade. O importante é reconhecer que a Análise das Demonstrações Financeiras é também Contabilidade. Assim sendo, pensamos que a referida análise deve ser feita por Contabilistas e, ou, por outros analistas com formação predominantemente de natureza contabilística.

financiamento, autofinanciamento, etc. Mais, refira-se que a formação (académica e prática) de qualquer analista de DF deve ser predominantemente de natureza contabilística.

b) A segunda está relacionada com a formação do actual Profissional da Contabilidade. Este já não é (nem pode ser) identificado com a pessoa que se limita a juntar metodicamente os documentos contabilísticos (e outros), e que os classifica, lança e arquiva. Eventualmente poderá desenvolver essas tarefas, mas as suas funções não se devem circunscrever àquelas.

O Contabilista, cada vez mais, terá que analisar e comunicar (mensal e anualmente), ao órgão de gestão, a evolução económico-financeira da empresa; com base, naturalmente, em balancetes mensais e nas peças finais obtidas pelo processo contabilístico. É óbvio que a Análise das Demonstrações Financeiras é Contabilidade, como já frisámos.

c) Por fim, entendemos que deve existir uma relação de colaboração recíproca muito estreita entre o Contabilista e o Analista Financeiro (sobretudo, o externo à empresa) - nos casos em que não são a única e mesma pessoa - porque efectivamente só quem processa e interpreta os dados contabilísticos e, ou, quem elabora as peças finais conhece (deve conhecer) o conteúdo e peculiaridades de cada conta e agregado; bem como as alterações de políticas contabilísticas e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras.

Observe-se, no entanto, que os aspectos anteriormente referidos têm que ver com a aplicação da Contabilidade, não com o corpo teórico da disciplina.

1.2. Alguns Exemplos de Perspicácia Contabilística

A não tomada em consideração de certos pormenores (contabilísticos) pode deturpar significativamente a Análise das Demonstrações Financeiras. Vejamos alguns exemplos:

CASO I - O desconhecimento do montante real ⁴⁸ das dívidas incobráveis e de cobrança duvidosa pode desvirtuar não só os rácios de liquidez (geral e reduzida) como também não permitir o cálculo correcto do prazo médio de recebimento ⁴⁹.

Apresentamos, seguidamente, um exemplo numérico demonstrativo (vd. **Quadro I e II**) dos efeitos que a consideração da premissa (**Caso I**) têm na determinação da liquidez (geral e reduzida).

⁴⁸ Escrevemos "real" porque acontece na prática, não poucas vezes, a conta "218 - Clientes de Cobrança Duvidosa" não evidenciar a totalidade dos valores considerados (pelo gestor ou analista de crédito) incobráveis ou de cobrança duvidosa. Acresce ainda o facto de, frequentemente, a "Provisão para Cobranças Duvidosas" ser movimentada atendendo apenas a critérios fiscais. Assim sendo (a nossa prática de Auditoria confirma-o), raramente a provisão é adequada à contingência real de incobrabilidade.

⁴⁹ Tanto o prazo médio de recebimento como os rácios de liquidez têm no numerador o valor da dívida dos clientes, quer isoladamente (no primeiro caso), quer integrados no conceito de activo circulante (no caso dos rácios da liquidez). Assim sendo, a consideração de valores incorrectos podem adulterar os rácios em causa, negativa ou positivamente. A versão original deste trabalho contém um exemplo elucidativo dos efeitos no PMR. No presente limitar-nos-emos a apresentar exemplo para os rácios da liquidez.

**DADOS REFERENTES À ACTIVIDADE DA EMPRESA
"SOCIEDADE EXEMPLO, LDA"**

(em contos)

Agregados/Informações	Cálculos	31/12/97	31/12/96	31/12/95
(1) Disponibilidades		110.000	130.000	95.000
(2) Clientes (C/C.+ Tít) ⁵⁰		450.000	385.000	310.000
(3) Clientes de Cobrança Duvidosa ⁵¹		75.000	45.000	35.000
(4) Val. Líquido Clientes	(4)=(2)-(3)	375.000	340.000	275.000
(5) Outros Créditos Curto Prazo		120.000	150.000	65.000
(6) Existências		420.000	470.000	540.000
(7) Débitos Curto Prazo		700.000	750.000	570.000

QUADRO I

Vejamos agora como se comportam os indicadores da liquidez. Consideramos, no primeiro caso, valores brutos de clientes; no segundo, valores líquidos (excluindo os saldos de "clientes de cobrança duvidosa") e, por fim, introduz-se, no segundo caso, o efeito dos saldos de "clientes de cobrança duvidosa" considerados pelo ROC (vd. Ponto (8) do Quadro II).

⁵⁰ Inclui os saldos dos "Clientes de Cobrança Duvidosa" (evidenciados na conta "218 - Clientes de Cobrança Duvidosa" ou na Nota 23 do Anexo).

⁵¹ Trata-se, neste caso, de valores apresentados pelo órgão de gestão. Pressupomos que os saldos considerados decorrem da correcta aplicação dos PCGA, dos critérios valorimétricos e das políticas contabilísticas. Poderíamos, desde já, introduzir uma linha com os valores "reais" dos saldos de "Clientes de Cobrança Duvidosa" (v.g., a partir do cálculo efectuado pelo ROC da empresa).

MAPA DE CÁLCULO DA LIQUIDEZ (GERAL E REDUZIDA)

(em
contos/percentagem)

Agregados/Rácios	Cálculos	31/12/97	31/12/96	31/12/95
(8) Clientes de Cobrança Duvidosa(cf. opinião ROC)		80.000	45.000	60.000
(9) Cálculo da Liquidez				
(9.1.) Considerando o Valor Bruto de Clientes:				
(9.1.1.) Geral	$(9.1.1)=((1)+(2)+(5)+(6))/$ $/(7)*100$	157,1 %	151,3 %	177,2 %
(9.1.2.) Reduzida	$(9.1.2)=((1)+(2)+(5))/(7)*$ 100	97,1 %	88,7 %	82,5 %
(9.2.) Considerando o Valor Líquido de Clientes:				
(9.2.1.) Geral	$(9.2.1)=((1)+(4)+(5)+(6))/$ $(7)*100$	146,4 %	145,3 %	171,0 %
(9.2.2.) Reduzida	$(9.2.2)=((1)+(4)+(5))/(7)*$ 100	86,4 %	82,7 %	76,3 %
(9.3.) Considerando 9.2. e o Valor dos Clientes de Cob. Duvidosa (cf. ROC):				
(9.3.1.) Geral	$(9.3.1)=((1)+(2)-(8)+(5)$ $+ (6))/(7)*100$	145,7 %	145,3 %	166,7 %
(9.3.2.) Reduzida	$(9.3.2)=((1)+(2)-(8)+(5))/$ $(7)*100$	85,7 %	82,7 %	71,9 %

QUADRO II

Sintetizando, as variações ocorridas nos indicadores da liquidez (geral e reduzida) estão estritamente relacionadas com o montante considerado adequado para representar o saldo de "clientes de cobrança duvidosa". Não esqueçamos, porém, que deve ser utilizado um critério consistente de cálculo.

CASO II - Um outro aspecto que o Analista não deve negligenciar relaciona-se com os efeitos ⁵² da contabilização preconizada pelo POC para os "Subsídios para Investimentos", sobretudo, ao nível do rácio da autonomia financeira (capitais próprios/activo total líquido).

Vejamos, pois, o que o POC preceitua a propósito da sua contabilização:

"Incluem-se nesta conta os subsídios associados com activos que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para 7983 "Proveitos e Ganhos Extraordinários - Outros Proveitos e Ganhos Extraordinários - Em Subsídios para Investimentos" à medida que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitem." (cf. Parte 12 - Notas Explicativas, concretamente da conta 2745 "Proveitos Diferidos - Subsídios para Investimentos").

Sintetizando, a contabilização, grosso modo, resume-se a:

- pelo recebimento do "subsídio para investimentos"

- **Débito** : Disponibilidades

- **Crédito** : "2745 - Proveitos Diferidos - Subsídios Para Investimentos"

- pelo processamento das amortizações do equipamento subsidiado (e do outro)

- **Débito** : Amortizações do Exercício

- **Crédito** : Amortizações Acumuladas

⁵² A nossa análise desenvolve-se apenas na óptica contabilística. Não é, portanto, abordada a vertente fiscal. De igual forma, não é objecto do nosso estudo a análise dos diversos tipos de subsídios existentes no nosso país, nem a respectiva legislação específica.

- pela "transferência numa base sistemática"

- **Débito** : "2745 - Proveitos Diferidos - Subsídios Para Investimentos"

- **Crédito** : "7983 - Outros Proveitos e Ganhos Extraordinários - Em Subsídios para Investimentos"

No intuito de melhor alcançarmos os objectivos a que nos propomos, suponhamos o seguinte exemplo:

A "Sociedade de Calçado do Norte, Lda" ⁵³, no exercício de 1993, adquiriu equipamento básico (linha de montagem) no valor de 200.000 contos para o qual recebeu, também nesse exercício, um subsídio de 100.000 contos. A empresa procede à amortização do equipamento de acordo com o método das quotas constantes, sendo o período de vida útil estimado de oito anos. De realçar ainda que o subsídio para o investimento é a fundo perdido, sem vinculação de metas a atingir pela empresa e que não gera custos associados.

O Contabilista da empresa seguiu as normas do POC ⁵⁴ para a contabilização das operações supra referidas (cf. ANEXOS I, II e III - valores em contos). Assim, no exercício de 1993, a conta "2745 - Proveitos Diferidos - Subsídios para Investimentos" registou a crédito uma importância de 100.000 contos (pelo recebimento do subsídio) e, ainda nesse exercício, uma redução de 12.500 contos (a débito) respeitante à transferência, numa base sistemática, para a conta "7983 - Outros Proveitos e Ganhos Extraordinários - Em Subsídios para

⁵³ A firma da empresa que utilizámos não corresponde à verdadeira, embora não escondamos tratar-se de uma empresa de fabricação de calçado. Também os valores foram alterados, através do produto dos valores reais por um número inteiro.

⁵⁴ Algumas vezes (já o detectámos na nossa prática de auditoria) os contratos de concessões dos subsídios impunham aos beneficiários a contabilização do montante recebido em contas de "reservas", contraditando, desse modo, o estabelecido pelo POC.

Investimentos" de 50 % do valor das amortizações do exercício correspondentes ao imobilizado participado.

Analizamos, agora, a forma de cálculo (numa base sistemática) do valor a debitar na conta "2745 - Proventos Diferidos - Subsídios para Investimentos" (no exercício de 1993 e seguintes):

Cálculo:

MAPA DOS MOVIMENTOS DA CONTA 2745

Exercícios	Valor do Investimento	Amortização do Exercício 12,5*200.000 c.	Comparticipação Subsídio/Invest. 100.000/200.000 c.	Valor a Debitar na Conta 2745 25.000 c.*0,5
1993	200.000 c.	25.000 c.	50 %	12.500 c.
1994		25.000 c.	50 %	12.500 c.
...	
2000		25.000 c.	50 %	12.500 c.

QUADRO III

Resta-nos apreciar o comportamento dos vários agregados que directamente provocam modificações no rácio da autonomia financeira. Para o efeito, elaborámos o **Quadro IV**:

MAPA DE AUTONOMIA FINANCEIRA POTENCIAL

(em contos/percentagens)

Agregados/Rácios	1994	1993	1992
(1) Activo Líquido	1.464.938	1.507.470	1.266.024
(2) Capitais Próprios	491.598	456.196	423.400
(3) Subsídios Para Investimentos	75.000	87.500	---
(4) Autonomia Financeira (2)/(1)	33,6 %	30,3 %	33,4 %
(5) Aut. Financeira Potencial ⁵⁵ ((2)+(3))/(1)	38,7 %	36,1 %	33,4 %

QUADRO IV

Da análise do **Quadro IV** ressalta que, no **exercício de 1993**, em consequência do aumento do imobilizado (quase exclusivamente relacionado com o investimento participado) o activo líquido sofreu um acréscimo de 19,1 %. Por seu turno, os capitais próprios aumentaram apenas 7,7 % (fruto do resultado do exercício e de

⁵⁵ Neste caso concreto, pretendemos com a utilização do termo "potencial" ressaltar a possibilidade de a autonomia financeira (dita tradicional) ser corrigida com o intuito de melhor informar internamente (no seio da empresa). Ao nível externo a informação deve, em princípio, ser normalizada; embora, em nossa opinião, a evidência dessa correcção possa (deva) ser feita no Relatório de Gestão (cf. alínea a) - "Evolução da Gestão" -, n.º 2 do art.º 66.º do CSC - Código das Sociedades Comerciais).

resultados transitados). Desta feita, a evolução mais significativa verificada no denominador do rácio (capitais próprios/activo líquido) provocou uma piora na autonomia financeira;

No **exercício de 1994** é notória uma melhoria no rácio da autonomia financeira à custa da diminuição do activo líquido (em virtude da redução do valor nominal das existências (vd. **Anexo I**) e do incremento do valor dos capitais próprios (vd. **Anexo II**).

Em termos globais, regista-se uma quebra em 1993 de 3,1 pontos percentuais (relativamente a 1992). Contudo, tomando em consideração o rácio da autonomia financeira potencial (raramente considerado) deparamos com uma evolução positiva gradual ⁵⁶: 33,4 %, em 1992; 36,1 %, em 1993; e 38,7 %, em 1994.

Em suma, podemos afirmar que a utilização pouco frequentemente (mesmo a nível interno) do conceito de autonomia financeira potencial (por nós definido) demonstra bem a necessidade da relação que (já) existe (e deve existir) entre a Contabilidade e a Análise das Demonstrações Financeiras, ou melhor, de que só pode ser bom Analista das Demonstrações quem dominar o conteúdo e a movimentação das contas.

Quer isto dizer que o normativo contabilístico impõe e condiciona valores que vão ser objecto de Análise das DF. É nesta perspectiva que (reafirme-se) a **análise das Demonstrações Financeiras é Contabilidade**.

Ora, a partir do momento em que a Análise das DF faz parte integrante do objecto (formal) da Contabilidade, é-nos permitido concluir que a nossa disciplina pode estabelecer leis e, conseqüentemente, prever.

⁵⁶ Mesmo que entrássemos em linha de conta com o acréscimo de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas - IRC -, que estimamos, em termos práticos, em 40 % (a incidir sobre o Subsídio Para Investimentos - **Linha 3 do Quadro IV**), a evolução do rácio da autonomia potencial seria gradualmente crescente: 33,4 %, em 1992; 33,7 %, em 1993; e 36,6 %, em 1994.

CASO III - Não nos esqueçamos também dos efeitos contabilísticos⁵⁷ (sobremaneira dos considerados materialmente relevantes) decorrentes das imposições (contabilísticas) da Directriz Contabilística nº. 10 - Regime Transitório da Contabilização da Locação Financeira -, de Novembro de 1992 -, uma vez que, também estes, devem ser tomados em consideração pelo Analista, relativamente ao exercício de 1994 e seguintes.

Muito sucintamente, podemos dizer que os ajustamentos contabilísticos preconizados pela DC nº. 10 são susceptíveis de revestir um carácter de regularizações (não frequentes) sem significado (material) ou, ao invés, de grande significado⁵⁸, reconhecendo-se (o ganho ou a perda) e contabilizando-se, no primeiro caso, em contas de "outros ganhos" ou "outras perdas" extraordinários, ou, em alternativa, em contas de "resultados transitados".

Com efeito, no exercício de 1994 (e seguintes), as empresas locatárias cujos ajustamentos preconizados pela DC nº. 10 originaram regularizações não frequentes de grande significado, ou seja,

⁵⁷ A vertente fiscal não merece, da nossa parte, quaisquer comentários. Relativamente ao regime de transição (contratos (ainda) em vigor em 01/01/94 com início anterior a essa data) os ajustamentos contabilísticos não podem determinar um resultado fiscal diferente do que resultaria se não se procedesse àqueles ajustamentos. Tal significa que, em 1994, se dos ajustamentos de transição tiverem resultado perdas ou ganhos, o resultado contabilístico deve ter sido corrigido, acrescentando-se ou deduzindo-se, consoante se tratasse de perdas ou ganhos, respectivamente. Também, se contabilizados na conta "59 - Resultados Transitados", as variações patrimoniais não deveriam ter sido consideradas para efeitos fiscais (cf. DL 420/93, de 28 de Dezembro).

⁵⁸ De realçar que é a própria DC nº. 10 (cf. alínea d) do Ponto 3) que remete para a DC nº. 8 - Clarificação da Expressão "Regularizações não Frequentes e de Grande Significado", Relativamente à Conta 59 - "Resultados Transitados" - a clarificação da expressão "regularização de grande significado".

No entanto, pensamos que a interpretação (e clarificação) deve fazer-se recorrendo também ao exposto nos Pontos 29 e 30 - Materialidade - na "Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras", da IASC (cf. Parte C, Divisão 2, Ponto 2.01 do Manual do ROC).

materialmente relevantes, viram os seus capitais próprios alterados. Consequentemente, essas variações (positivas ou negativas) tiveram (continuam a ter no futuro) efeitos imediatos no rácio da autonomia financeira (não só, v.g. no da cobertura do imobilizado, no da solvabilidade, etc)⁵⁹.

Conclui-se, portanto, que o Analista deve estar atento aos aspectos contabilísticos em que baseia a sua análise. Tratando-se de um Analista Externo (à empresa), este deve, se assim o entender, solicitar esclarecimentos ao Contabilista, por forma a adequar a sua análise à realidade da empresa examinada. Deste modo, na maior parte das vezes, justificam-se algumas (aparentes) variações e evoluções não usuais ou de grande significado nos rácios e em outros indicadores.

Para terminar esta temática sublinhamos a necessidade da relação de auxílio e complementaridade que deve existir entre o Contabilista e o Analista, quando não identificados na mesma e única pessoa. Atente-se ao que Arlindo F. Santos diz a este propósito:

"Os rácios proporcionam uma base para emitir um juízo ou um diagnóstico. São um simples instrumento, que não substitui a apreciação do analista ⁶⁰, *e não um mecanismo automático de valor absoluto. Há que considerar em cada caso a sua importância e peso relativo. Pretender que cada rácio deva alcançar um valor concreto e determinado, para ter certa significação, sem ter em consideração as circunstâncias do caso concreto, conduz geralmente a conclusões erradas (não condizentes com a prática do funcionamento da empresa)."* (cf. SANTOS, 1991, p. 121-2).

Entende-se, pois, que o Contabilista/Analista deve ponderar caso a caso o valor dos rácios e de outros indicadores; deve, por regra, ter em consideração as circunstâncias do caso concreto (v.g., sector de actividade, forma jurídica da entidade, alterações de políticas contabilísticas por opção (nível interno) ou por imposição (normativo,

⁵⁹ No texto original existe um exemplo demonstrativo.

⁶⁰ O sombreado é do autor.

geralmente externo), etc.), e não se deve inibir, nunca, de solicitar esclarecimentos ao órgão de gestão.

Essa forma de actuação não coloca, jamais, em causa a sua competência profissional e técnica. Também não se opõe, naturalmente, a quaisquer normas de ética ou deontologia; visa apenas o ajustamento (aperfeiçoamento) da sua análise à realidade do funcionamento da empresa sob exame.

Nos casos em que o Analista é um profissional externo (à empresa), o Contabilista não deve considerar aqueles procedimentos como acto de intromissão no seu domínio de actividade. Tão pouco deve temer a perda ou a redução do seu papel no processo contabilístico.

2. LEIS E PREVISÕES DA CONTABILIDADE

Uma vez demonstrado que a Análise das Demonstrações Financeiras é Contabilidade, cabe-nos, neste momento, analisar a(s) possibilidade(s) de estabelecimento de leis e previsões. Contudo, antes de outras considerações, pretendemos evidenciar que "Demonstrações Financeiras Prospectivas"⁶¹ e "Leis e Previsões" são expressões que designam realidades diferenciadas. Com efeito, as primeiras resultam da prática contabilística (prospectiva ou previsional), "Leis e Previsões" são, por seu turno, frutos da investigação contabilística.

Muito resumidamente, a elaboração das DF Prospectivas não deve negligenciar nenhum dos seguintes aspectos e cada decisão deve ter subjacente razões tecnicamente fundamentadas:

- os preços de venda a praticar;

⁶¹ Utilizámos a terminologia da Recomendação Técnica (RT) nº. 11 - Revisão da Informação Financeira Prospectiva-, revista em Agosto de 1994 (cf. Parte B, Ponto 1.2. - Recomendações Técnicas -, Manual do ROC). É também usual designar aquelas demonstrações por "previsionais" (vd. v.g., BAPTISTA DA COSTA, 1994, p. 35).

- o volume de vendas esperado;
- o "mix" dos bens e, ou, dos serviços; e
- o nível de custos esperado.

Qualquer alteração significativa nas condições (internas ou externas) é susceptível de provocar desvios que, *a posteriori*, têm de ser estudados e justificados.

Assim, para a elaboração das DF Prospectivas não está tanto em causa conhecer as leis (previsões) contabilísticas, mas antes a aplicação adequada de princípios e técnicas contabilísticos, bem como a capacidade de assentar em premissas que espelham, geralmente, a qualificação e a experiência do Profissional que as formula.

Sintetizando, as DF Prospectivas mesmo quando correctamente elaboradas (sob o ponto de vista técnico e à luz dos princípios contabilísticos aplicáveis) têm, na maior parte dos casos, uma **validade bastante limitada**: até à primeira alteração significativa nas condições, que pode revogar toda a utilidade (inicial) das referidas DF. Por seu turno, as Leis permanecem válidas e actuais.

Tecidas considerações introdutórias, partimos para a demonstração da existência de leis contabilísticas, recorrendo para o efeito a Joaquim Ferreira Ribeiro. O autor para estudar a "dinâmica patrimonial" ⁶² distingue duas vertentes: a dinâmica quantitativa e a dinâmica qualitativa, conseguindo evidenciar, em ambos os casos, a existência de leis.

Vejamos, pois, de que forma o fenómeno quantitativo pode traduzir-se em lei, através da seguinte relação: "*O equilíbrio quantitativo de qualquer unidade económica, num certo intervalo,*

⁶² Atente-se que "património" é conceito muito marcado por aspectos jurídicos. Como tal, não é o mais adequado para tratar da Contabilidade no Geral, embora o possa ser em abordagens dentro de determinados "paradigmas" ou "programas de investigação".

Sucedo, porém, que as leis que Ferreira Ribeiro apresenta são aplicáveis ao "património" da empresa ou aos seus activos e passivos. Acresce-se que razões de fidelidade ao pensamento do citado autor obrigam-nos a manter o termo "património".

torna-se tanto mais estável, quanto maiores forem as variações devedoras do Activo e do Passivo, e tanto menos estável, quanto maiores forem as variações credoras do Activo e do Passivo, nesse intervalo." (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p. 191).

Estamos, neste momento, perante uma lei contabilística que, como qualquer lei, estabelece uma relação constante entre variáveis (variações activas e passivas e seus efeitos na estabilidade).

No que se refere ao fenómeno dinâmico qualitativo, o autor parte da premissa que todos os elementos do activo tendem a transformar-se em dinheiro (meios líquidos); uns de um modo imediato ou quase (activo realizável); outros de modo mediato (activo permutável), e, um terceiro tipo, que pode respeitar a longo prazo (activo imobilizado).

Contudo, em condições normais, o objectivo da actividade desenvolvida pela empresa não se pode reduzir à conversão de todos os seus activos com certo grau de realização noutros de grau de realização maior, procurando, assim, obter a máxima liquidez. Essa situação extrema acabaria por paralisar a empresa.

No entanto, pode afirmar-se que em cada tipo de empresa existe um ponto óptimo, aquém do qual não haverá meios líquidos suficientes para a realização dos seus objectivos e além do qual poderão existir meios líquidos em excesso. Terá, pois, de encontrar-se esse ponto óptimo. É neste sentido que surge uma nova lei:

"A conversão de um elemento Activo de um certo grau de realização noutro de grau maior coloca o património numa posição de equilíbrio financeiro qualitativo melhor do que a que possuía anteriormente; inversamente a conversão de um elemento Activo de um certo grau de realização noutro de grau menor, coloca o património numa posição de equilíbrio financeiro qualitativo pior do que a que possuía anteriormente." (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p. 193).

No que diz respeito aos elementos passivos, é também possível a apresentação de uma lei análoga à anterior, mas tendo em consideração o grau de exigibilidade (e não o de realização). Assim, o equilíbrio financeiro qualitativo será tanto melhor quanto menor for o

grau de exigibilidade; inversamente o equilíbrio financeiro degradar-se-á se aumentar o grau da exigibilidade dos Passivos.

Na posse das leis anteriores, podemos agora estabelecer uma lei mais geral. Para o efeito, consideramos que a realização dos activos deve, por norma, satisfazer a exigibilidade dos passivos. Recordemos que a realização de activos traduz-se na fórmula: "passar da iliquidez à liquidez" (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p. 195), decorrendo essa passagem da actividade normal da empresa. Daqui resulta o seguinte corolário:

"As vendas e, ou, as prestações de serviços com lucro ⁶³ dão ao património um equilíbrio qualitativo melhor do que aquele que anteriormente possuía, porque aumentam o Activo Circulante Realizável, quando realizadas a prazo ou o Activo Circulante Líquido, quando efectuadas a pronto pagamento." (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p. 195).

De forma análoga, podemos também deduzir um corolário para as compras efectuadas com vista a permitir a reposição do Activo Circulante Permutável ⁶⁴:

"As compras colocam o património numa posição de equilíbrio financeiro qualitativo pior do que possuía anteriormente, visto diminuírem imediatamente o Activo Circulante Líquido quando efectuadas a pronto pagamento, ou mediatamente quando realizadas a crédito; por vezes provocam o aumento imediato do passivo." (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p. 196).

⁶³ Acrescentámos às vendas as "prestações de serviços" não por considerarmos incorrecto o corolário, mas tão só para estendermos (explicitamente) a sua aplicação às empresas cuja actividade é, também ou só, a prestação de serviços.

⁶⁴ Excluímos deste estudo as aquisições de imobilizados uma vez que estas não se destinam (imediatamente) a repôr o Activo Circulante Permutável e porque, por regra, aquele tipo de aquisições deve ser financiado por capitais (próprios ou alheios) de médio e longo prazo, para que se respeite o princípio do equilíbrio financeiro mínimo. Este, em síntese, exige que se financie um activo com um capital de maturidade (ou exigibilidade) compatível com a vida económica desse activo e respectiva capacidade de geração de meios monetários. É claro que, daqui, se poderia deduzir uma lei.

Continuando a explanação, ressalta que sendo a empresa um sistema (um todo sinérgico) parece-nos pouco razoável a consideração em separado dos dois corolários. Com efeito, uma empresa não se limita nem só a comprar, nem só a vender. Desenvolve, normalmente, (pelo menos) essas duas funções para que possa operar continuamente.

Assim, o facto de a empresa ser considerada sistema, e em virtude de a mesma ter necessidade de dispor, regra geral, de Activos Circulantes Permutáveis, Realizáveis e Líquidos e de os converter em meios líquidos, conduz-nos a analisar, agora, a possibilidade de existência de uma lei definidora da proporção que deve verificar-se entre aqueles três tipos de activos.

Logo à partida, face às peculiaridades de cada sector de actividade, será difícil estabelecer-se uma proporção adequada de aplicação generalizada, ou seja, que satisfaça todas e quaisquer empresas. Apesar de tudo, é possível enunciar uma lei orientadora do equilíbrio qualitativo do património:

"O Activo Circulante Permutável, por um lado, e os Activos Circulantes Líquidos e Realizáveis, por outro, acomodam-se na razão inversa da velocidade de circulação entre si e na directa dos volumes que os constituem." (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p. 197).

A explicação desta lei resume-se nos quadros seguintes (V e VI).

a) Vejamos o porquê de *"...acomodam-se na razão inversa da velocidade de circulação entre si..."* (Quadro V):

**QUADRO DA PROPORÇÃO ENTRE ACTIVOS
CIRCULANTES**

Velocidade de Circulação do Activo Circulante	Volume do Activo Permutável (Existências)	Necessidade de Activos Realizáveis e Líquidos
- Quanto maior for a velocidade de circulação	- Para um maior volume de Activo Permutável	- Menor é a necessidade de Activos Realizáveis e Líquidos
- Quanto menor for a velocidade de circulação	- Para um maior volume de Activo Permutável	- Maior é a necessidade de Activos Realizáveis e Líquidos

QUADRO V

b) Analisemos agora a segunda parte da lei: "*...e na directa dos volumes que os constituem...*" (**Quadro VI**):

**QUADRO DA RAZÃO DIRECTA DOS VOLUMES DO
ACTIVO CIRCULANTE**

Volume do Activo Permutável	Volume dos Activos Realizáveis e Líquidos
- Quanto Maior	- Maior
- Quanto Menor	- Menor

QUADRO VI

Finalmente estamos aptos a apresentar uma lei contabilística mais global, uma vez que sintetiza a exposição que temos vindo a encetar. Assim:

"O avigoramento da estabilidade do equilíbrio qualitativo do património de qualquer empresa, através da sucessão dos instantes, está na razão directa da aceleração da realização do seu Activo e na inversa da aceleração da exigibilidade do seu Passivo." (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p. 198).

À laia de conclusão, podemos afirmar que as leis contabilísticas, como quaisquer leis científicas, assentam em vários pressupostos (verificação de certas condições) e obtêm-se a partir do estudo e análise das relações que se estabelecem entre diferentes grandezas das Demonstrações Financeiras.

Resta-nos, por fim, concluir que a Contabilidade a partir das (suas) leis (algumas das quais enunciadas) pode, à semelhança de outras disciplinas científicas, prever. Por outras palavras, não só as leis como as previsões contabilísticas obedecem aos requisitos do conhecimento científico.

CAPÍTULO V

CONCLUSÕES FINAIS

Da exposição e análises apresentadas e retendo apenas os aspectos que consideramos de maior relevância, resulta que:

- A delimitação do conceito "ciência", por mais elaborada que seja, origina, não poucas vezes, algumas reticências. Esta constatação é visível nas divergências que surgem entre os vários autores estudados.

- De facto, tivemos que assentar numa definição-base. Em síntese, definimos ciência como sendo um sistema de conhecimentos metódicos e universalmente verificáveis, produzidos a partir da observação cuidada e rigorosa da realidade, sobre os quais se opera e exerce controlo, no sentido de se descobrirem as leis dos fenómenos, as quais proporcionam a generalização e, conseqüentemente, a previsão.

- A observação da realidade (objecto formal) é a responsável primeira pela criação das várias disciplinas científicas (ciências matemáticas, da natureza e sociais) e não o "método" como, por vezes, se insinua.

- A construção do conhecimento científico depende, antes de mais, de uma metodologia adequada, que, de uma forma geral, constitui o que se designa de "método científico", cujo núcleo (ou essência) permanece mais ou menos fixo nas adaptações que os vários ramos do saber encetam. Esse núcleo designámo-lo de "método conceptual".

- Da análise das diversas formas que o método científico assume sem se descaracterizar, verifica-se que não se põe em causa a universalidade do conhecimento científico.

- Do estudo mais pormenorizado da problemática da previsão, explicitada na definição-base seleccionada, conclui-se que a previsão científica decorre de se ter compreendido as causas, as conseqüências e, logo, as leis dos fenómenos. Ao invés, a "previsão empírica carece dessas origens.

- A defesa da Contabilidade como ciência e não como técnica e, ou, arte exige a análise comparativa de tais conceitos. A maior controvérsia reside na ciência e na técnica, uma vez que "arte" se relaciona mais intensamente com as emoções e a subjectividade do sujeito (artista). Com efeito, a ciência mune-se de técnicas para prosseguir na aquisição de conhecimentos, mas não se limita às técnicas: ultrapassa-as, estabelecendo leis. Outro aspecto diferenciador é o facto de a técnica visar a eficiência e a optimização de recursos, o que não é primordial na ciência.

- Do estudo comparativo e crítico de várias definições de Contabilidade conclui-se que se trata de uma disciplina científica, com objecto e método científico próprios, que recorre a um vasto conjunto de técnicas contabilísticas (sobremaneira técnica da digrafia e da representação convencional), e com capacidade de previsão.

- O seu objecto formal circunscreve-se à identificação, classificação, medição, registo, interpretação e comunicação de informação económico--financeira (passada, presente e futura) aos interessados (internos e, ou, externos).

- Uma vez que o objecto formal condiciona a adaptação do método conceptual sem, contudo, o descaracterizar, houve necessidade de analisar as especificidades do método contabilístico. Vimos que consiste na articulação e conjugação de vários aspectos (postulados, premissas, regras e técnicas, concretamente: princípio da dualidade; regras de medição e valorização; formas de representação e agregação) que permitem passar da observação da realidade económica às demonstrações financeiras.

- Da análise do princípio da dualidade resulta que as "partidas dobradas" não podem ser consideradas postulado ou princípio contabilísticos. O princípio da dualidade é muito mais do que uma simples técnica: assenta na clara consciência de que qualquer operação económica ou financeira se decompõe numa fonte de financiamento (origens, recursos) e num elemento financiado (aplicação, emprego); portanto transcende a simples técnica de contraposição de débitos e créditos e fundamenta registos que decompõem as operações em fontes de financiamento e aplicações.

- Conclui-se, portanto, que: a Contabilidade não pode ser exclusiva nem predominantemente técnica, nem, tão pouco, limitar-se à "arte do registo". É algo mais, em virtude das suas características e requisitos marcadamente científicos; do seu objecto de estudo delimitado e definido; do seu método científico de tratamento e produção de conhecimentos; da sua faculdade de estabelecer leis e, conseqüentemente, da possibilidade de previsão. Nesta perspectiva, a Contabilidade é ciência.

- Acerca da sua natureza, rejeita-se a possibilidade de a Contabilidade ser uma disciplina matemática e, ou, uma disciplina jurídica. De facto, a Contabilidade não apresenta soluções rígidas (exactas) e irrefutáveis, como a Matemática nem o seu objecto, nem o seu método são o da Matemática; por outro lado, apesar de o Direito exercer uma influência (limitação) significativa sobre a prática contabilística, jamais se poderá identificar a Contabilidade como disciplina jurídica, pois o seu objecto é específico e o seu método único. Acresce que a noção da Contabilidade como subsidiária ("Álgebra") do Direito está, em definitivo, ultrapassada.

- Atendendo ao objecto e aos fins que tem em vista: identificar, registar, medir, interpretar e comunicar (aos interessados) informação económico-financeira, a Contabilidade afirma-se como disciplina de natureza económica.

- Para realçar que as considerações anteriormente tecidas são aplicáveis quer à Micro quer à Macrocontabilidade analisaram-se as diferenças mais relevantes entre estes dois macro-conjuntos. A diferenciação reside no método de recolha de dados. Com efeito, a Macrocontabilidade recorre com frequência a estimacões estatísticas; por seu turno, a Microcontabilidade assenta na sistemática captação e registo directo de factos e transacções (uma a uma).

- Definidos tais macro-conjuntos, fez-se centrar a análise na Microcontabilidade e muito particularmente na Contabilidade da Empresa (Contabilidade Financeira, Interna e Previsional). Vimos que a Contabilidade Financeira (ou Externa) deve proporcionar aos destinatários (externos) a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa. Ao invés, a

Contabilidade Interna (ou de "Custos") deve proporcionar, aos destinatários internos (órgãos de gestão e directivos), informações dos custos e proveitos inerentes às actividades de exploração.

- Verifica-se que a evolução do meio sócio-económico (não raras vezes, imprevista) exige da Contabilidade novas técnicas; novas respostas (v.g., Consolidação de Contas, Auditoria e Revisão Legal) para fazer face às exigências cada vez maiores dos destinatários: mais utilidade, mais relevância e mais fiabilidade (v.g., avalizada pelo parecer do ROC).

- A Contabilidade Previsional surge como ferramenta imprescindível para minimizar as consequências que as vicissitudes do meio envolvente podem trazer. A actuação deste ramo da Contabilidade acompanha o planeamento da empresa a curto e a médio e longo prazos.

- Constata-se, na prática, que a implementação de um sistema contabilístico previsional resulta, por norma, de imposições legais (ou de terceiros externos à empresa) para suportar operações excepcionais (v.g., avaliações, projectos de investimentos, transformação de sociedades, etc) e não da vontade própria do órgão de gestão.

- Para completar o estudo dos ramos da Contabilidade da Empresa, abordou-se, por fim, a Contabilidade de Direcção. Esta resulta de necessidades informativas específicas da gestão; recolhe informações nos outros ramos de Contabilidade da Empresa sem, contudo, ser a sua simples soma: é algo mais amplo e diferenciado. Em suma, é o ramo da Contabilidade que proporciona à Direcção a adopção de decisões estratégicas.

- Defende-se, ao terminar o capítulo III, que qualquer empresa de média e grande dimensões deve ter implementado (e em funcionamento), além dos sistemas obrigatórios (de Contabilidade Externa e Interna), um sistema contabilístico previsional razoável. Com efeito, a partir deles, pode constituir-se também um adequado sistema de Contabilidade Directiva para, no mínimo, ajudar a empresa a operar continuamente, se esse for (como é razoável supor-se) o seu intento.

- Uma vez que a aceitação (generalizada) de determinada disciplina como sendo científica depende, em grande medida, da capacidade que essa disciplina tem para prever, tornou-se necessário demonstrar que a Contabilidade usufrui da faculdade de estabelecer leis, e, partindo delas, de prever a realidade económico-financeira.

- As exigências informativas crescentes dos órgãos de gestão e dos restantes destinatários (sobretudo externos) vêm contribuir para o aparecimento e aperfeiçoamento de técnicas de análise e interpretação das Demonstrações Financeiras, com o intuito de se produzir mais e melhor informação útil.

- Neste contexto, a Contabilidade presta contributos irrecusáveis na construção e fixação de noções e conceitos que a Análise das Demonstrações Financeiras utiliza. Com efeito, defende-se que a análise das DF é, não pode deixar de ser, Contabilidade; como tal, deverá ser desenvolvida e executada por Profissionais da Contabilidade (Contabilistas que processem informação, ou outros que apenas a analisem).

- Assim, o Contabilista não se deve limitar às funções tradicionais (reunir, classificar, registar e arquivar documentos). Além dessas funções, ele deve analisar (e interpretar) e comunicar (mensal e anualmente), ao órgão de gestão, a evolução económico-financeira da empresa.

- Defende-se, no caso de se tratar de profissional externo (à empresa), que o analista das DF pode (deve) solicitar ao Contabilista da empresa esclarecimentos adicionais sobre o conteúdo e peculiaridades das contas e agregados, bem como solicitar informações sobre rubricas não usuais (não habituais no sector ou na empresa). É também o Contabilista que pode informá-lo com maior rigor acerca da alteração das políticas contabilísticas ou dos critérios valorimétricos utilizados. Desconhecer ou negligenciar essas situações conduz, inevitavelmente, a análises desajustadas da realidade da empresa.

- Com o intuito de demonstrar os efeitos de tal negligência ou da não consideração de elementos específicos apresentaram-se três situações (exemplos):

CASO I - Desconhecimento do valor real das dívidas incobráveis e de cobrança duvidosa;

CASO II - Efeito dos Subsídios para Investimentos" no rácio da autonomia financeira (e outros);

CASO III - Ajustamentos do regime transitório do "leasing" (DC nº. 10).

- Sendo a análise das Demonstrações Financeiras também Contabilidade é possível que o processo contabilístico conduza a estabelecer leis válidas. As leis contabilísticas relacionam, normalmente, os agregados das Demonstrações Financeiras; assentam em vários pressupostos (como qualquer lei científica) e constroem-se a partir do estudo e da análise das relações que se estabelecem entre as grandezas das DF.

- Recorde-se, a título de exemplo, a lei enunciada por Ferreira Ribeiro (cf. FERREIRA RIBEIRO, 1985, p.198): *"o avigoramento do equilíbrio qualitativo do património de qualquer empresa, através da sucessão de instantes, está na razão directa da aceleração da realização do seu Activo e na inversa da aceleração da exigibilidade do seu Passivo.*

- Conclui-se, no término do Capítulo IV, que a Contabilidade, à semelhança das outras disciplinas científicas, partindo das suas próprias leis consegue prever a realidade (económica). Mais, as leis contabilísticas obedecem a requisitos científicos, isto é, são válidas e verificáveis. Neste sentido, e para terminar, podemos afirmar que Contabilidade é ciência, ou seja, é uma disciplina científica.

Anexos

BALANÇO DA EMPRESA: SOCIEDADE DE CALÇADO DO NORTE, LDA

ACTIVO	1994		1993		1992	
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%
1. IMOBILIZAÇÕES						
* Imobilizações Incorporeas	10.420	0,7%	6.850	0,5%	6.850	0,5%
* Imobilizações Corporeas	1.179.858	80,5%	1.049.612	69,6%	848.350	67,0%
* (Amort.Acumuladas-Imobil.Corporeas)	773.840	52,8%	673.532	44,7%	580.190	45,8%
* (Amort.Acumuladas - Imobil.Incorp.)	6.850	0,5%	6.850	0,5%	6.010	0,5%
Total Imob.Corp.+fncorp. -----	409.588	28,0%	376.080	24,9%	269.000	21,2%
* Imobilizações financeiras						
* Partes de capital	200	0,0%	200	0,0%	200	0,0%
* Obrig.+Tit.Part.+Empr. de financ.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Outros investimentos Financeiros	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* (Prov.+Amort.Ac.-Invest.Financ.)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total Imob.financeiras -----	200	0,0%	200	0,0%	200	0,0%
* Imobilizações em curso	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total de Imobilizações -----	409.788	28,0%	376.280	25,0%	269.200	21,3%
2. EXISTENCIAS						
* Mercadorias	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Adiant.p/conta de compr. - Mercad.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* (Prov. p/Deprec.de Exist.- Mercad.)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total de mercadorias -----	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Produtos Acabados e Intermedios	46.430	3,2%	57.492	3,8%	149.780	11,8%
* Subprod.,Desp.,Residuos e Refugos	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Produtos e Trabalhos em curso	50.452	3,4%	63.272	4,2%	72.644	5,7%
* M.P. Subsidiarias e de Consumo	318.192	21,7%	345.352	22,9%	416.204	32,9%
* Ad.p/conta de compr. - Outr.compras	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* (Prov. p/Deprec.de Exist. - Outros)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total de outras exas. -----	415.074	28,3%	466.116	30,9%	638.628	50,4%
Total de existencias -----	415.074	28,3%	466.116	30,9%	638.628	50,4%
3. TERCEIROS(L.P.)						
* Clientes	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Accionistas/Socios	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Outros	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total de terc. de m.l.p. -----	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
4. TERCEIROS(C.P.)						
* Clientes	452.332	30,9%	385.288	25,6%	309.604	24,5%
* (Provisoes p/cobr.duvid.- Clientes)	56.400	3,8%	45.364	3,0%	38.844	3,1%
Total de clientes -----	395.932	27,0%	339.924	22,5%	270.760	21,4%
* Fornecedores	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Emprest. Concedidos	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Estado e Outros Entes Publicos	78.310	5,3%	71.760	4,8%	49.730	3,9%
* Accionistas/Socios	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Outros Devedores	43.214	2,9%	75.666	5,0%	15.776	1,2%
* (Provisoes p/ cobr. duvid.- Outros)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total outr. cred. de c.p. -----	121.524	8,3%	147.426	9,8%	65.506	5,2%
Total de creditos de c.p. -----	517.456	35,3%	487.350	32,3%	336.266	26,6%
5. DISPONIBILIDADES						
* Caixa	17.006	1,2%	2.398	0,2%	564	0,0%
* Depositos bancarios	96.592	6,6%	170.132	11,3%	21.366	1,7%
* Tit.Neg.+Aplic.Tesouraria	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* (Prov.para Aplic.Tesouraria)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total de disponibilidades -----	113.598	7,8%	172.530	11,4%	21.930	1,7%
6. ACRESCIMOS E DIFERIMENTOS	9.022	0,6%	5.194	0,3%	0	0,0%
TOTAL DO ACTIVO -----	1464938	100%	1507470	100%	1266024	100%

ANEXO I

BALANÇO DA EMPRESA:

SOCIEDADE DE CALÇADO DO NORTE, LDA

PASSIVO + CAPITAL PRÓPRIO	1994		1993		1992	
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%
CAPITAL PRÓPRIO						
* Capital	200.000	13,7%	200.000	13,3%	200.000	15,8%
* (Acoes / Quotas proprias)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Prestações Suplementares	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Premios de emissao	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Ajustamentos de partes de capital	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Reservas de reavaliação	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Outras Reservas	256.196	17,5%	221.800	14,7%	196.970	15,6%
* Resultados Transitados (+/-)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Resultados Líquidos	35.402	2,4%	34.396	2,3%	26.430	2,1%
* (Dividendos Antecipados)	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total do Capital proprio -----	491.598	33,6%	456.196	30,3%	423.400	33,4%
PASSIVO DE M.L.P.						
* Fornecedores	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Empréstimos Bancarios	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Outros Empréstimos	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Estado e Outros Entes Publicos	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Accionistas/Socios	94.000	6,4%	120.000	8,0%	200.000	15,8%
* Outros Credores	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total do passivo de m.l.p. -----	94.000	6,4%	120.000	8,0%	200.000	15,8%
PASSIVO (C.P.)						
* Fornecedores	291.158	19,9%	400.702	26,6%	342.674	27,1%
* Empréstimos Bancarios	303.294	20,7%	237.150	15,7%	143.304	11,3%
* Outros empréstimos	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
* Estado	61.728	4,2%	57.138	3,8%	38.338	3,0%
* Accionistas / Socios	1.662	0,1%	1.662	0,1%	536	0,0%
* Outros Credores	45.638	3,1%	57.628	3,8%	39.122	3,1%
* Prov. p/outros riscos e encargos	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total do passivo de c.p. -----	703.480	48,0%	754.280	50,0%	563.974	44,5%
ACRESCIMOS E DIFERIMENTOS	175.860	12,0%	176.994	11,7%	78.650	6,2%
TOTAL DO PASSIVO -----	973.340	66,4%	1.051.274	69,7%	842.624	66,6%
TOTAL DO CAPITAL P. + PASSIVO -----	1464938	100%	1507470	100%	1266024	100%

ANEXO II

INDIC. ECON. FINANCEIROS DA: SOCIEDADE DE CALÇADO DO NORTE, LDA

ANALISE DE CURTO-PAZO	1994		1993		1992	
	VALOR / %		VALOR / %		VALOR / %	
Fundo de Maneio Liquido	342.648		371.716		432.850	
Fundo de Maneio Reduzido	-72.426		-94.400		-205.778	
Fundo Maneio Liqu.(Vendas+P.S.)	12,1%		16,0%		20,1%	
Liquidez Geral	148,7%		149,3%		176,7%	
Liquidez Reduzida	89,7%		87,5%		63,5%	
Tempo medio de Pagamento (dias)	54,1		103,6		74,3	
Tempo medio de Recebimento(dias)	58,2		60,5		52,5	
Cobert.Sit de m.p.+mercad.(dias)	65,7		98,1		119,2	
Cobertura do Stock de p.a.(dias)	6,0		9,0		25,4	
AN. SOLVABILIDADE L. P.						
Autonomia Financeira	33,6%		30,3%		33,4%	
Cobertura do Imobilizado	142,9%		153,1%		231,6%	
Solvabilidade	50,5%		43,4%		50,2%	
Situaçao de endividamento	119,1%		126,3%		147,2%	
INDICADORES ECONOMICOS						
Volume de Negócios	2.838.878		2.324.776		2.153.880	
Taxa de crescimento V.Neg.	22,1%		7,9%			
De rentabilidade (preços correntes)	VALOR	% PROD.	VALOR	% PROD.	VALOR	% PROD.
Margem Bruta (Valor)	1.046.818	37,2%	938.142	42,2%	880.718	40,9%
Resultados Operacionais	48.526	1,7%	50.746	2,3%	36.936	1,7%
Resultados financeiros	11.104	0,4%	-6.474	-0,3%	12.992	0,6%
Resultados Correntes	59.630	2,1%	44.272	2,0%	49.928	2,3%
Resultados Líquidos	35.402	1,3%	34.396	1,5%	26.494	1,2%
"Cash - Flow Senso Comum"	147.044	5,2%	137.454	6,2%	124.004	5,8%
Valor Acrescentado Bruto	812.240	28,9%	734.052	33,0%	660.682	30,7%
Rentab. do Volume Negócio	1,2%		1,5%		0,0%	
Rentab. do Investimento total	9,0%		10,2%		9,4%	
Rentab. dos Capitais Proprios	7,5%		7,8%			
An.Dupont (Res.Liq./Sit.Liq.)	7,2%		7,5%		6,3%	
(1)*(2)/(3)						
(1) Res. Liquido/Vol.Negóc.	1,2%		1,5%		1,2%	
(2) Volume Negocios/ Activo	193,8%		154,2%		170,1%	
(3) Sit. Liquida / Activo	33,6%		30,3%		33,4%	
Grau de Alav. operacional (Var.Result.Operac./Var.Prod.)	-0,2		11,8			
Grau de Alavancagem financeira (Var R.L./Var(R.Oper+R.Extr.))	-0,2		0,2			

ANEXO III

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM PAIS

1993 - "Subtil é o Senhor - Vida e Pensamento de Albert Einstein", 1ª. Edição, Gradiva, Lisboa.

AECA

1991 - "Princípios Contables - Principios y Normas Contabilidad en España", Documento 1, AECA, Madrid.

BAPTISTA DA COSTA, Carlos

1993 - "Auditoria Financeira - Teoria e Prática", Rei dos Livros, 4ª Edição, Lisboa.

BRAZ MACHADO, J.R.

- "Contabilidade Financeira", Associação Portuguesa de Contabilistas, Lisboa.

CAÑIBANO CALVO, Leandro

1975 - "Teoria Actual de la Contabilidad", Ed. Ice, Madrid.

1989 - "Un Proyecto a Debate: El Marco Conceptual de la Contabilidad", *Boletín AECA* n.º. 19, Mayo, Madrid.

1991 - "La Contabilidad - Análisis Contable de la Realidad Económica", Ed. Pirâmide, Madrid.

CASTRO, Armando

1989 - "Conhecer o Conhecimento", Editorial Caminho, Lisboa.

COLLINGWOOD, R.G.

1986 - "Ciência e Filosofia - A Ideia de Natureza", Editorial Presença, Lisboa.

CUVILLIER, Armand

1960 - "Vocabulário de Filosofia", 3ª Edição, Livros Horizonte, Lisboa.

DURKHEIM, Emile

1990 - "As Regras do Método Sociológico", 14ª Edição, Companhia Editora Nacional, São Paulo, Brasil.

FERNANDES FERREIRA, Rogério

1984 - "Normalização Contabilística", Livraria Arnado, Coimbra.

1992 - "Plano Oficial de Contabilidade - Ensaio e Estudos Críticos", Edições Escher, Lisboa.

- FERNÁNDEZ PEÑA, Enrique**
1983 - "7 Conferencias sobre Contabilidad y Auditoria", Sems Distribuciones Empresariales, Madrid.
1989 - "Dicionário de Auditoria", Sems Distribuciones, Madrid.
- FERNANDEZ PIRLA, J.M^a.**
1983 - "Teoria Economica de la Contabilidad", Ed. Ice, Madrid.
1986 - "Una Aportacion a la Construcion del Derecho Contable", Instituto de Planificacion Contable, Ministerio de Economia y Hacienda, Madrid.
- FERREIRA DE ALMEIDA, João e MADUREIRA PINTO, José**
1990 - "A Investigaçao nas Ciências Sociais", 4^a. Edição, Editorial Presença, Lisboa.
- FERREIRA RIBEIRO, Joaquim**
1985 - "Lições de Teoria da Contabilidade (Geral)", 1^o. Volume, Athena Editora, Porto.
- GARCIA-AYUSO, Manuel e SIERRA MOLINA**
1994 - "La Relacion Entre Investigacion y Pratica en Contabilidad", *Revista Española de Financiacion y Contabilidad*, Vol. XXIII, nº 78, Enero-Marzo, Madrid, p. 235-87.
- GOMES FRANCISCO, Ivo**
1990 - "Compreender a Contabilidade Nacional", Estudos nº. 31, Banco de Fomento Exterior, Lisboa.
- GONÇALVES DA SILVA, F.V.**
1991 - "Contabilidade Industrial", 9^a. Edição, rev. por Rogério Fernandes Ferreira, Livraria Sá da Costa Editora, Lisboa.
- KUHN, Thomas S.**
1977 - "A Tensão Essencial", Edições 70, Lisboa.
- LAMOUREUX, F.M.**
1989 - "Contabilidad", Ed. Universidad Salamanca.
- MORA, José Ferrater**
1991 - "Dicionário de Filosofia", Publicações Dom Quixote, Lisboa.
- OCDE**
1991 - "La Réforme Comptable dans le Pays d'Europe Centrale et Orientale", OCDE, Paris.

PINTO DA ROCHA, Conceição e **MAGALHÃES**, João Baptista
1981 - "Filosofia 11º. Ano - Manual e Modelos de Testes", 2ª. Edição, 3ª. Reimpressão, Contraponto, Porto.

REQUENA RODRIGUEZ, José Mª.

1994 - "Sobre o Concepto y Contenido de la Contabilidad de la Empresa", *Jornal Técnico de Contas e da Empresa*, nº. 343, Abril, Lisboa.

REY, Françoise

1979 - "Développements Récents de la Comptabilité", Éditions du CNRS, Entreprise Moderne D'Édition, Paris.

SANTOS, Arlindo F.

1991 - "Análise Financeira - Conceitos, Técnicas e Aplicações", Reimpressão, INIEF, Economia e Gestão, Lisboa.

SCHWEZ, Nicolau

1991 - "Contabilidade: Ciência, Técnica ou Arte?", Actas das IV Jornadas de Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Areal Editores, Porto.

SELECCIONES DO READER'S DIGEST

1980 - "Dicionário Enciclopédico Koogan - Larousse - Selecciones", Volume I, Léxico Comum, 3ª. Edição, Lisboa.

SILVA CRAVO, Domingos José da

1990 - "Activos Intangíveis", Trabalho de Fim de Curso do CESEA, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Aveiro.

SOCÍAS SALVÁ, António 1991 - "La Normalizacion Contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y España", Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas, Madrid.

TUA PEREDA, Jorge 1983 - "Principios e Normas de Contabilidad", Instituto de Planificacion Contable, Madrid.

1985 - "Los Principios Contables: de la Regulacion Profesional al Ambito Internacional", *Revista Española de Financiacion y Contabilidad*, Vol. XIV, nº 46, Enero-Abril, Madrid, p. 25-56..

VILHENA, Vasco de Magalhães

1977 - "Pequeno Manual de Filisofia", 5ª. Edição, Livraria Sá da Costa Editora, Lisboa.

PUBLICAÇÕES OFICIAIS:

- Dec. Lei nº. 47/77, de 07 de Fevereiro (POC/77)
- Dec. Lei nº. 394-B/94, de 26 de Dezembro (CIVA)
- Dec. Lei nº. 262/86, de 02 de Setembro (CSC)
- Dec. Lei nº. 442-B/88, de 30 de Novembro (CIRC)
- Dec. Lei nº. 410/89, de 21 de Novembro (POC/90)
- Dec. Lei nº. 238/91, de 02 de Julho (Normas de Consolidação de Contas)
- Dec. Lei nº. 290/92, de 28 de Dezembro (RITI)
- Dec. Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro (Regime Fiscal das Reintegrações e Amortizações)
- Dec. Lei nº. 343/98, 06 de Outubro (Alterações, entre outros, ao Código das Sociedades Comerciais).

- INSERIDAS NO MANUAL DO ROC:

- IV Directiva da CEE
- VII Directiva da CEE
- RT nº. 11 - Revisão da Informação Financeira Prospectiva
- DC nº. 8 - Clarificação da Expressão "Regularizações não frequentes e de grande significado", relativamente à Conta 59 - "Resultados Transitados"