

Teoria da Contabilidade – Uma interpretação –

Hernâni O. Carqueja*

Estrutura Conceptual e Teoria da Contabilidade

Nas VI Jornadas de Contabilidade, em Lisboa, Jorge Tua Pereda (1996:331) esclareceu assim o conteúdo de uma estrutura, ou quadro, conceptual (realces acrescentados): “*uma interpretação da Teoria Geral da Contabilidade, mediante o qual se estabelecem, através de um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira*”.

Este escrito é um comentário sobre o entendimento da expressão “*uma interpretação da Teoria Geral da Contabilidade*”, face às diferenças de conteúdo dos textos em que se apoia, quando existe, a disciplina de Teoria da Contabilidade, e à ideia, prevalecente, que a academia está dividida entre vários paradigmas de teoria contabilística.

A expressão “Teoria Geral da Contabilidade” não tem acolhimento generalizado como designação de disciplina académica e, nas escolas em que existe “Teoria da Contabilidade”, esta pode corresponder a conteúdos tão diversos como os exemplificados pelos textos de Kam (1990) “*Accounting Theory*”, de Watts e Zimmerman (1986) “*Positive Accounting Theory*”, editados por Hopwood e Miller (1994) “*Accounting as Social and Institutional Practice*”, de Christensen e Demski (2003) “*Accounting Theory*”, ou ainda pelos de Moisés Garcia(2002) “*Contabilidad y Circulación Económica*” ou Lopes de Sá (1998) “*Teoria da Contabilidade*”.

O primeiro dos textos, *Accounting Theory*, de Kam (1990), é um entre mais de uma dúzia de textos destacando situações e problemas profissionais; correspondendo a uma abordagem pragmática, com pendor ora descritivo ora dedutivo, e prescritivo. Kam elege como melhor método o dedutivo (1990:42) mas aceita (1990:46, tradução) “*a consistência de opiniões sobre certas presunções ou postulados*”.

* Professor Associado Convidado da Faculdade de Economia da UP
ROC nr. 1 (susp. vol.), TOC, Analista Financeiro

O texto “*Positive Accounting Theory*” desde início evidencia a ligação com o correspondente programa de pesquisa e a metodologia de apoio, a PAR, tem como objectivo principal (Watts e Zimmernan,1986:2, tradução) “*explicar e prever a prática contabilística*”. Parte significativa dos artigos publicados nos últimos anos, quer na “*The American Accounting Review*” quer na “*European Accounting Review*”, enquadra-se no mesmo paradigma de estudo e, dado o acolhimento destas revistas, pode considerar-se que corresponde à corrente predominante em 2007.

O título do conjunto de artigos editados por Hopwood e Miller abre com o texto de Peter Miller(1999/1994) “*Accounting as social and institutional practice: an introduction*”, mas os artigos seguintes têm grande abrangência em variedade de assuntos, mantendo como pano de fundo a perspectiva evidenciada no título do artigo de Hoskin e Macve (1999/1994) “*Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting ‘s modern power*”.

O livro de Christensen e Demski (2003) que tem como subtítulo “*An Information Content Perspective*”, não está focado na prática existente, mas sim na análise no valor de informação veiculado pela contabilidade. A utilidade da informação contabilística possível é analisada com base em modelos onde a incerteza está sempre em destaque.

Moisés Garcia (2002:XVII, tradução) logo na apresentação do livro anota que “*difere significativamente dos tratados sobre teoria económica padrão e dos tratados de contabilidade*”. Este, como outros textos, por exemplo o de Cherny et al (1992), centrado em problemas de medida, afasta-se dos paradigmas mais divulgados que visamos comentar. Também não consideraremos a abordagem de Lopes de Sá (1998) no livro “*Teoria da Contabilidade*”, que é caracterizada pelo seguinte conceito (1998:42, ortografia de Portugal) “*Contabilidade é a ciência que estuda os fenómenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamento dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais*”. Corresponde a uma interpretação da contabilidade como ciência pura, embora postulando como objectivo a eficácia das células sociais.

Cunhar da Expressão “Teoria da Contabilidade”

Em Janeiro de 1914 escrevia Emile Cohendy (1943:XXI, tradução) no prefácio de “*Teoria Positiva da Contabilidade*” de **J. Dumarchey** (realce acrescentado):

“Trata-se de uma obra de doutrina geral que domina todas as contingências, da forma que um tratado de matemática apresenta em potencia todas as aplicações particulares.”

No outro lado do Atlântico W. A. **Paton** publicou em **1922** a “*Accounting Theory*” que foi reeditada em Maio de 1962, e no prefácio à reedição, Herbert F. Taggard (1973:X) observa em 1962 (tradução, realce acrescentado):

“...a contabilidade não é somente uma actividade, cujo único interesse é a sua prática e desempenho, mas é também, ou deveria ser, um apoio para o comportamento económico, apoio **alicerçado na lógica e completa análise do seu papel**”

A monografia “*Structure of Accounting Theory*”, de iniciativa da American Accounting Association (AAA), foi editada em **1953**, e foi apresentada pelo autor A. C. **Littleton** (1953:VI) indicando que “*Espera-se que a presente monografia tenha sucesso em esclarecer que é evidente que bom julgamento e boa lógica justificam completamente a contabilidade. A Estrutura causal interna, deve notar-se, foi construída, não por algumas pessoas manipulando princípios justificados por uma verdade incontestável (o conceito habitual de justificação teórica), mas sim **portentativa e erro na prática profissional de gerações.***” Esta monografia pode considerar-se uma marca no acolhimento académico internacional da expressão “Teoria da Contabilidade”.

Em 1966 a AAA editou “*A Statement of Basic Accounting Theory*”, ASOBAT, mas **as expectativas de uma teoria com acolhimento geral académico acabaram afastadas** conforme a publicação, com o aval da *American Accounting Association (AAA)*, em **1977**, do “*Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*”, SOATATA, frequentemente referido por SATTA, em que foram apreciadas explicitamente, as teorias designadas (1977:25, tradução) por

- Clássicas (a teoria do rendimento verdadeiro, e a indutiva),
- Abordagem pela utilidade para decisões,
- Economia da Informação.

A análise resultou na conclusão seguinte (1977:52:tradução, realces acrescentados): “Contudo, o argumento crucial consiste em que o consenso teórico não pode ser imposto, nem por este grupo nem por aquele. Qualquer que seja a influência, que a teoria venha a ter na adopção de políticas, resultará do **confronto da argumentação, novos desenvolvimentos teóricos, do debate**, e não de decreto.”

No ano seguinte, em Novembro de **1978**, a publicação do “Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 (SFAC1)” pelo Financial Accounting Standards Board (FASB) marcou a divergência entre academia e profissão, enquanto a academia inventariava várias teorias, **a profissão fazia opções teóricas, embora nem sempre coerentes entre si, e assentava a normalização contabilística numa Estrutura Conceptual.**

Nas escolas portuguesas demorou a ser acolhida a abordagem implícita na designação “Teoria da Contabilidade”.

Só quando da reorganização do então **ISCEF, actual ISEG**, em **1949**, Decreto n.º 37584 de 17 de Outubro, foi adoptada a designação de “**Teoria da Contabilidade**” como disciplina académica comum às licenciaturas de Finanças e Economia. Anos depois, quando da abertura da Faculdade de Economia do Porto, nos termos do Decreto n.º 39 227 de 28 de Maio de **1953, do elenco da licenciatura** em Economia também fez parte a “**Teoria da Contabilidade**”.

Na década iniciada em 1950 a expressão “Teoria da Contabilidade” estava já cunhada, e era adoptada na academia portuguesa.

Significado de “Teoria da Contabilidade”

Para exemplificar a **natureza de uma teoria**, ou os problemas relacionados com a sua justificação, é frequente recordar a Teoria Geocêntrica, que colocava a Terra no centro do sistema solar, e a Teoria Heliocêntrica, em que o centro passou a ser atribuído ao Sol. Exposta esta por Copérnico, em 1543, mereceu a adesão de Galileu Galilei (1564-1642), após **observações** em que a luneta óptica teve papel fundamental. Na sequência de escrito apoiando a teoria Heliocêntrica acabou condenado pela inquisição. O **preconceito**, apoiado na autoridade duma certa interpretação da Bíblia, conduziram a um longo julgamento pela inquisição, que condenou Galileu Galilei a declarar adesão à teoria Geocêntrica. A força da **evidência resultante das observações** é resumida pela convicção interior, enquanto declarava aceitar que a Terra expressão estava fixa, “*mas move-se*”.

O **significado do termo** “teoria” foi apurado no segundo terço do século passado, pelas muitas referências à célebre “Teoria da relatividade”, de Einstein, e à equação $E=mc^2$. Socialmente o termo acabou muito ligado à ideia de **explicação abrangente**, embora num dicionário, do tipo de um dicionário escolar para o ensino médio, encontremos este significado mas também outros: **conhecimento especulativo, princípios básicos** de uma ciência ou doutrina, sistema ou doutrina que trata de princípios básicos, **opiniões sistematizadas, conjectura, hipótese, explicação** possível.

Na expressão “Teoria da Contabilidade”, referida a uma disciplina académica, ao termo “teoria” pode corresponder qualquer destes significados, embora sejam mais esclarecedoras as ideias de **explicação abrangente**, de **conhecimento especulativo** e de **princípios ou opiniões sistematizados**. Todas afastam, como objectivo imediato, a perspectiva do estudo baseada na solução de casos práticos; **retiram a focagem do pormenor e do caso concreto, e, no estudo da contabilidade, desta-**

cam a preocupação de formalizar explicação abrangente e abordar o conjunto dos problemas e soluções como sistema coerente.

O significado de “contabilidade”, em linguagem corrente, regista alguma indefinição. Num dicionário escolar para o ensino médio, encontramos os seguintes significados (realces acrescentados):

- conjunto de **registos** (em papel ou outro meio),
- **trabalho** relativo aos registos,
- **estudo** de meios e técnicas usados nas funções de orientação, controle e registo dos **actos e factos de uma administração económica”**.

A relação com situações e fenómenos económicos está explícita quando está em causa o estudo da actividade. Mesmo não sendo expressa quando a atenção é focada no **conjunto de registos ou no trabalho** que lhes respeita, de facto **tal relação é bem evidente** no uso que fazemos da palavra **no dia-a-dia**.

Tal acontece, também, no estudo da **história** da contabilidade: a qualificação como contabilístico de um testemunho implica que a actividade e saber que lhe respeitam estão relacionados com **informação de natureza económica**.

Parece evidente que o uso corrente da palavra “contabilidade” tem implícita a ideia de relação com situações e factos económicos: corresponde a **informação sobre valores e riqueza**. Tal ideia persiste quando também coloca em destaque a sistematização, o método ou instrumentos que suportam a informação, ou qualquer dos elementos de elaboração, ou do conjunto, de “registos”. Seja como contabilidade nacional, pública, empresarial, analítica, doméstica, ou com outra qualificação, a expressão *contabilidade* implica “informação” sobre a riqueza. Os contabilistas, como profissionais, resolvem **problemas de representação**, quando a partir da realidade constroem uma imagem, e **de interpretação**, quando a partir duma imagem procuram compreender e analisar a realidade representada. Como é próprio das actividades dos profissionais, estes recorrem aos instrumentos disponíveis no contexto em que trabalham e a sua actividade, à semelhança dos outros profissionais produzindo ou interpretando informação, é condicionada e condicionante relativamente às expectativas sociais que lhe respeitam. É importante manter presente que a missão de cada profissional não apaga interesses pessoais, familiares, da organização profissional ou outros.

Consideramos assim justificados quer o entendimento de **teoria da contabilidade** como uma **explicação abrangente ou conhecimento sistematizado da contabilidade**, quer o conceito de contabilidade tal como apresentado por Carqueja (1972/1969): “*Contabilidade é a expressão, medida e análise de fenómenos e situações patrimoniais.*”

Contabilidade como Construto Social

Na organização social actual, muito complexa, a informação contabilística é um pilar estruturante, facto bem evidenciado pela observação de Shyam Sunder (1997, 201):

“Seria virtualmente impossível sem este “software” (a contabilidade) conseguir que centenas de indivíduos, que têm liberdade de escolha e os seus próprios objectivos, fossem capazes de construir uma aeronave, mesmo considerando a capacidade técnica. Contabilidade e controlo são um elemento chave na solução para erguer, operar, transformar e dissolver organizações”

A mesma ideia tinha sido expressa por Yuri Ijiri (1989, 137):

“... Como linguagem de negócios, este sistema de escrituração tem o poder de forçar as pessoas a relacionar o que aconteceu com o que pensaram que aconteceu. Não admira que o sistema tenha sido qualificado como “uma das melhores invenções da inteligência humana” (Goethe) ou “como a teoria das porporções de Euclides, uma teoria perfeita (Cayley) “

Unicamente para evidenciar que a apreciação da natureza e função da contabilidade nos termos supra tem muitos apoios, anotemos também a observação pelo economista Von Mises (1996/1949:230):

“A nossa civilização é inseparável dos nossos métodos de cálculo económico. Morreria se tivéssemos que abandonar este muito preciso instrumento de acção. Goethe tinha razão ao qualificar a escrituração comercial por partidas dobradas como “uma das melhores invenções da inteligência humana””.

Interpretamos essa **realidade social**, que as citações tão bem realçam, e que designamos por contabilidade, **como construto social**, dando ao termo construto o significado com que foi usado por António Sérgio nas *Cartas de Problemática*, designadamente na carta nr. 1¹. É uma realidade social complexa invocada globalmente, como sistema visando o desempenho de uma função: uma sistema de informação sobre a riqueza.

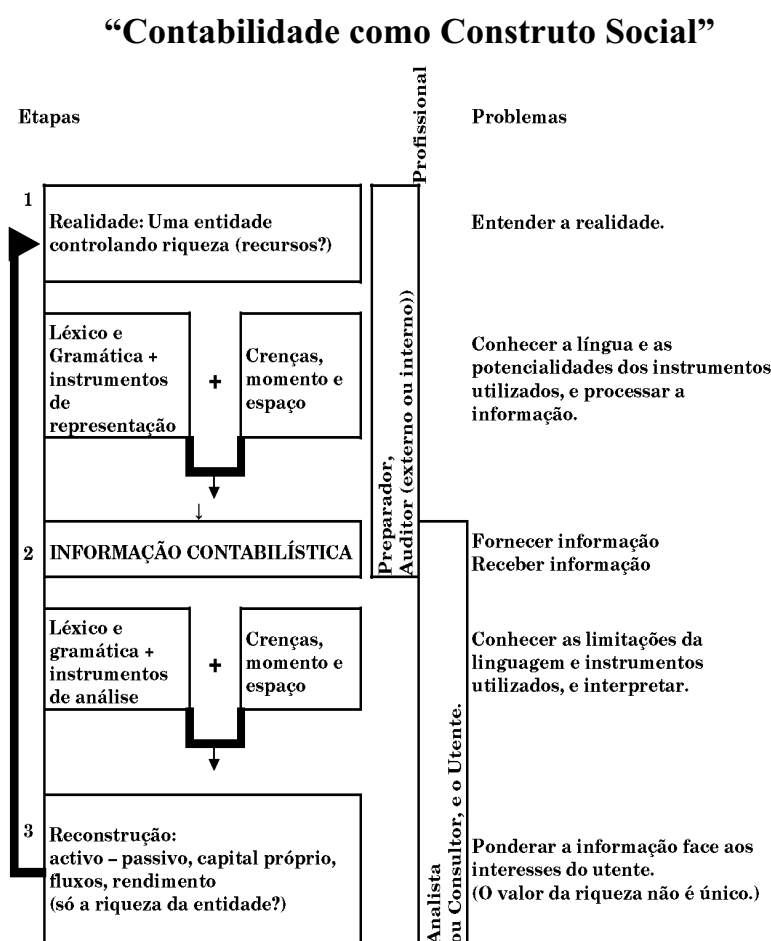
¹ António Sérgio (*Cartas de Problemática*, carta n.º 1) considera que o saber se compõe de construtos formais, estes são os objectos científicos.

No último quartel do século XX o posicionamento pós estruturalista questionou a existência de uma realidade não condicionada pelo observador, a realidade não é o “real”, mas sim o fruto duma interpretação pelo observador. A inclusão da informação na realidade, acolhendo retroacções, mitiga problemas de simplificação da realidade, mas a ideia de construto tem sempre inerente a de simplificação.

Adoptámos a ortografia de António Sérgio, mas notámos que a palavra “construto” não consta do Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da ACL, e nos dicionários de que consta, é relacionada com a inglesa “construct”.

Com este entendimento, a **informação sobre a riqueza implica** um léxico e uma gramática (ou uma semântica e uma sintaxe), instrumentos de representação, instrumentos de análise, contabilistas (preparadores, auditores, analistas e consultores), mas também **utentes, e relações com a sociedade em que se insere**. Na análise de Mattessich (1995:45), interpretando a realidade por camadas², estamos perante a **camada das realidades sociais**. Na apreensão da realidade social não podemos ignorar **a retroacção da informação que, integrada nessa realidade, a altera**; o objecto da informação é alterado pela informação.

A realidade social que designamos por **contabilidade pode ser esquematizada nos seguintes termos**:



(Figura n.º 1: Esquema elaborado pelo autor)

² Mattessich (1995:44) identifica as camadas, num modelo que designa *Modelo Cebola da Realidade*, 1. Realidade físico química, 2. Realidade biológica, 3. Realidade psíquica, 4. Realidade social.

Entender a realidade a representar, uma realidade social, a riqueza afecta a um titular ou a um fim, implica conhecimentos multidisciplinares, por exemplo de:

Ciências sociais, em especial particularidades das “entidades económicas” em que se enquadra a entidade a que está afecta ou confiada a riqueza,

Direito, por exemplo direito das obrigações, económico, da empresa, fiscal,

Economia, em especial Microeconomia, Macroeconomia, Moeda e Crédito,

Gestão, por exemplo do pessoal, do investimento, do financiamento, das compras, da produção, das vendas, de operações financeiras.

Para poder **processar informação, além do léxico e gramática próprios**, é necessário conhecer os instrumentos, o que corresponde actualmente a conhecimentos de

– Sistemas de informação.

O saber relativo à produção da informação é tipicamente contabilístico e os resultados qualificados em função das entidades a que respeita a riqueza, por exemplo: contabilidade nacional, contabilidade pública, contabilidade empresarial, contabilidade doméstica.

A **interpretação da informação**, além da capacidade de **compreender a informação**, baseada num léxico e numa gramática, muito próprios, implica em especial conhecimentos de:

Semiótica, isto é conhecimento das limitações e abrangência do significado dos sinais, vistos isoladamente e no contexto,

Finanças, para equacionar alternativas e construir cenários.

A **interpretação deve considerar os interesses do utente**, facto nem sempre suficientemente clarificado. Note-se que as prioridades do utente podem ser ditadas por interesses emocionais, hipótese que torna difícil apreciação adequada quando não é o próprio a efectuar-la.

Esta observação das traves mestras, muito limitada e sintetizada, do sistema de informação que rotulamos de contabilidade, basta para colocar em destaque a **necessidade de formação em**

Matemática, e uso da língua,

hoje transversal a muitas outras categorias profissionais; e em

Ciências sociais, Direito, Economia, Gestão, Sistemas de informação,

sem o que estará comprometido o uso adequado dos **conhecimentos especializados de**

Contabilidade,

porque estes pressupõem compreender quer a realidade a representar, quer a

representada. São **conhecimentos especializados dos contabilistas**, os relativos a **à produção e interpretação da informação**.

O saber académico sobre o construto social em que é produzida e utilizada informação contabilística implica a consideração de **crenças, tempo e espaço**, quer do(s) preparador(es) quer do(s) analista(s), a consideração dos interesses do utente, e **também dos interesses** e motivação que podem afectar quem prepara ou analisa a informação contabilística.

Sendo a contabilidade uma realidade qualificável como um construto social, o saber contabilístico não pode ser reduzido ao conhecimento especializado de como produzir ou interpretar informação contabilística; abarca necessariamente o estudo das interações sociais relacionadas com a contabilidade, quer respeitem aos profissionais, quer tenham como referência interesses não relacionados com os profissionais.

A qualificação da contabilidade (Carqueja; 1969:165 e seg.s) como **sistema de informação** sobre estruturas, fluxos e fenómenos patrimoniais, embora evidente no **seguimento da linha de pesquisa de J. A. Sarmiento**³, não pode ser reduzida a uma diferente maneira de dizer a mesma coisa, porque coloca em destaque uma **ideia – a de sistema – destaque que tem implicações em várias frentes**, designadamente no delineamento de soluções profissionais e na pesquisa académica⁴. Também situa a contabilidade como disciplina académica no campo das ciências aplicadas, o que não estava explícito na formulação de Sarmiento.

É característica implícita na qualificação como sistema⁵ existir um conjunto de **elementos coordenados funcionalmente**, para desempenho de certa função ou **para atingir certa finalidade**.

Um conjunto de equações é qualificado como um sistema se as equações estão relacionadas e uma solução só é válida quando resolve todas as equações. Um motor pode ser esquematizado como um sistema visando a produção de certa energia,

³ Sarmiento (1960:11) indica como “escopo ou objectivo geral dos estudos contabilísticos” “*a análise e prospecção de estruturas (patrimoniais) e fenómenos (gestivo-patrimoniais) através da sua expressão e medida.*” Note-se que neste entendimento a expressão e medida são meios, o objectivo traduz-se na análise e prospecção.

⁴ Ver em especial Mattessich (1993:177 a 220)

⁵ Adoptamos o entendimento de sistema explorado por Bertalanfy, Ludwig von, (1968) consultada na versão em francês “*Théorie générale des systèmes*” editada em 1993 pela Dunod, Paris, 308 págs.

embora consumindo outra. É a finalidade do conjunto, e não o destaque de qualquer dos elementos componentes, que caracterizam sistemas como o respiratório, sanguíneo ou outro biológico. Na realidade social uma empresa pode ser interpretada como um sistema em que os elementos estão coordenados para realizar lucros, desenvolvendo certa actividade. **Os elementos dum sistema**, formal, físico, biológico ou social, como resulta dos exemplos, **formam um conjunto identificável pela finalidade prosseguida ou função desempenhada pelo conjunto.**

O uso deste conceito, sistema, nas ciências sociais, teóricas ou aplicadas, corresponde à **substituição** duma **visão atomista** por uma **visão organicista**, o que altera a visibilidade das relações entre elementos. Por exemplo, quando um agregado familiar é analisado como **sistema** **passam a ser reconhecidas as interacções entre as pessoas**, e a conduta global influenciada por tais interacções não pode ser reduzida a **um mero somatório da actividade dos indivíduos que constituem o agregado.**

Justificam-se mais alguns apontamentos sobre as implicações da qualificação como sistema. Começamos por notar que não basta um conjunto de elementos identificados para que se possa falar em sistema. É **característica essencial** de um sistema que **sejam alterados alguns dos seus elementos, em natureza ou comportamento, pelo facto de fazerem parte do sistema.** Enquanto que para que um elemento faça parte de um conjunto basta que possua as qualidades que caracterizam o conjunto, **a pertença a um sistema implica interacção entre elementos e alterações de comportamento pelo menos de alguns elementos.** A ideia de conjunto não tem implícita qualquer função do todo, nem interacções entre quaisquer dos seus elementos, enquanto a ideia de sistema implica o desempenho duma função e interacções que coordenam a acção dos elementos do todo. A ideia de conjunto não é posta em crise quando a observação é estática, enquanto a de sistema implica observação dinâmica, observação de causas e efeitos, tem implícita a observação da interacção entre elementos.

Procurando sintetizar as observações feitas poderemos concluir: qualificar a contabilidade como **construto** corresponde a destacar **o resultado final e não o processo como se chegou até este.** A organização actual dos agregados humanos, especialmente dos mais complexos, tem como suporte uma **teia de informação** contabilística que viabiliza não só os serviços públicos mas toda a cooperação **em que assenta uma sociedade organizada.** Há uma realidade sócio jurídica que condiciona o acesso de cada um aos bens económicos, e há outra realidade relativa

à informação financeira que possibilita a coordenação das opções individuais viabilizando a existência do colectivo.

Um primeiro grande problema profissional é compreender a realidade que é objecto da informação: **não é possível informar sobre o que não se conhece**. Compreendida a realidade, para produzir informação, é necessário conhecer os **símbolos e as regras** de uso correspondentes a um **modelo de informação**. Mas com base no mesmo conjunto de símbolos e regras de uso são muitos os **condicionalismos pessoais** relativos à **observação, à interpretação e à representação** que podem influenciar a representação adoptada.

Produzida e comunicada a informação alguém tem que interpretá-la, para **reconstruir a realidade** que, a partir da informação, só pode ser conjecturada. A conjectura pode implicar apreciações e opções, tornando a reconstituição dependente dos **valores pessoais e contexto de actuação do agente**. A realidade social que integra as reconstruções baseadas na informação contabilística, é influenciada por esta. A informação contabilística contribui assim para moldagem da realidade social que serve, **as soluções contabilísticas respondem a necessidades sociais mas simultaneamente influenciam a sociedade**, há interdependência.

Ciência Aplicada, Teorias e Problemas Profissionais

Numa obra simultaneamente destacada pela finalidade, ela visa recordar um contabilista emérito, Robert Stamp, e pela qualidade das exposições que contém, **foi incluído o testemunho de cientista físico relativamente ao entendimento dos conceitos de ciência, de teoria e de realidade**. Esse testemunho, de Philip Stamp (1993,295), tem especial significado, e justifica alguns parágrafos de transcrição (tradução, realces acrescentados):

*“Assim parece razoável afirmar que enquanto nós temos uma interessante “realidade aparente” quer na contabilidade quer na economia, consistindo de bens, edifícios, pessoas, transacções financeiras, etc., só **a podemos organizar, para ficar com os dados simplificados da contabilidade, excluindo muitos dos elementos dessa realidade**. Ao procedermos assim pagamos um alto preço – não só porque temos que tomar muitas decisões acerca do significados das entidades envolvidas (tal como o do conceito legal de negócio, bastante arbitrários (poderíamos falar de atribuição de custos, da depreciação, etc.) mas também porque perdemos contacto com a base, a muito complexa realidade de base, dos desejos humanos, do conhecimento, de processos dependentes do clima, e de outros aspectos sem conta sobre*

os quais repousam os aspectos económicos. Quando na biologia pretendemos estudar a evolução não há grande problema porque sabemos que só alguns aspectos interessam. Na economia procurei demonstrar que não é assim, especialmente no campo da microeconomia. Os sistemas com os quais a contabilidade pretende lidar, desde armazéns de milho até multinacionais do petróleo são fundamentalmente sistemas abertos, interagindo intensamente com o exterior a todos os níveis (para manter a analogia de observação com a física).

Esta análise pouco promissora da realidade económica não satisfaz nem o contabilista nem o filósofo. Só posso encorajar os contabilistas optimistas a procurar uma teoria. Ao filósofo a minha análise parecerá super simplificada. Em particular a maior parte das minhas anotações sobre realidade faz com que esta pareçam teorias consistentes de sistemas fechados (ou quando não fechados relacionados subsidiariamente com teorias de outros sistemas fechados). Contudo esta é forma como um cientista tem que olhar para a realidade – cada vez que uma teoria muda é alterada a perspectiva de observação da realidade a que respeita. Mesmo que o filósofo não nos diga que é frágil a nossa percepção da realidade a continua mudança de teorias bastaria para o evidenciar. Neste sentido todas as realidades que estudamos têm que ser consideradas como convenções (pessoais ou não), como poeira no vento, ou, como Platão via o problema, sombras na parede duma caverna.”

Estes parágrafos aparecem depois de referência a situações da física aceites com base numa teoria por não ser, ou ainda não ser, possível observá-los. **O autor evidencia a dificuldade de marcar a fronteira entre o que se observa e o que se infere com base em teorias.** Acentua particularmente a ideia que, **com os entendimentos de alguns tratadistas da contabilidade, a física nem sempre passava no teste de ser ou não ser ciência**, por não ser observável a realidade já modelada. Evidenciando **o esbatimento entre a realidade de facto observada e a realidade aceite**, dentro dum modelo global cuja coerência não é posta em causa pelo que é indiscutivelmente (?) observado, acautela sobre os entendimentos que são redutores do campo da ciência.

Acentua as dificuldades resultantes da **abertura ao exterior de todos os sistemas sociais, o que os afasta do paradigma típico da física.** O cientista termina fazendo votos para que haja contabilistas optimistas que pesquisem sobre teorias, os cientistas da contabilidade.

Dentro do contexto em que aparece, este testemunho tem particular significado ao considerar desajustados e erradas as interpretações feitas sobre o entendimen-

to de ciência, em que o conhecimento da realidade é contraposto à teoria: não só muitas vezes a **realidade conhecida num momento é fruto da aceitação duma teoria**, o que prejudica todas as pretensões de definir uma fronteira tendo um certo método científico como pano de fundo, como tem como base ideias inaceitáveis em situações em que o problema da cientificidade do conhecimento não se põe.

Assumindo a atitude de **considerar mais importante que a qualificação como ciência, o tratamento como tal**, sente-se dificuldade em entender o eco que encontrou o “positivismo de Rochester” pois, embora seja indiscutível a necessidade de testar as teorias, parece **inaceitável a redução da pesquisa à observação das práticas profissionais, ou a redução do campo científico às situações em que haja possibilidade de comprovação empírica.**

A utilidade da investigação contabilística na busca de soluções profissionais é justificação suficiente para o **estudo e investigação sobre a adequação dos procedimentos adoptados aos fins explicitados.**

É neste quadro que acolhemos a proposta de Richard Mattessich (1995,191) assente nas ideias seguintes (tradução, destaques acrescentados):

*“1. A tarefa mais importante duma ciência aplicada é aplicar leis ou outro conhecimento (das ciências puras que lhe correspondem) a objectivos práticos. Ao contrário da ciência pura o **objectivo não é descobrir mas sim aplicar conhecimentos.** ... Assim levanta-se a questão de saber se existem leis no campo da contabilidade além das da economia e ciências do comportamento. ...*

*2. Fazer contabilidade implica aceitar algumas **normas e juízos pessoais** (para além dos pré-científicos). O saber académico que pretenda explorar e servir uma actividade prática como a contabilidade não pode permitir-se ignorar mais tais normas do que a medicina ou engenharia podem ignorar as que tem e que são aplicadas por os outros profissionais do mesmo ramo.*

*3. Alguns dos juízos mais cruciais a considerar em contabilidade assentam em **ponderação de custos e benefícios.***

*4. Processa-se o ensino e pesquisa de contabilidade predominantemente nas faculdades de comércio, de administração de negócios, gestão, e semelhantes. São consideradas **faculdades profissionais** tal como as de medicina, engenharia e direito. São rotuladas de “profissionais” porque a sua função é ensinar e pesquisar a aplicação de conhecimento científico aos objectivos profissionais específicos. ... O que significa que o **mais importante objectivo da pesquisa nestas instituições é a criação de conhecimento e teorias directamente aplicáveis aos problemas práticos e profissionais.** ...”*

Não deixa de ser **incómodo este entendimento da situação actual, enquadrando a tarefa da pesquisa académica em contabilidade, e especialmente em Teoria da Contabilidade**. É também um alerta com muito significado para o ensino de contabilidade sem o adequado apoio das outras ciências, que enformam a solução dos problemas e aplicação prática de normas.

A fundamentação de um sistema de normalização num quadro conceptual, o que tem sido designado estrutura conceptual, coloca a teoria da contabilidade no cerne dos problemas de preparação profissional. Em muitos casos a formulação de um conceito implica opção por uma teoria. Também a solução dos problemas relativos à preparação ou interpretação da informação contabilística implica contextualização dentro da teoria aceite.

Núcleos de Problemática

Noutro lugar⁶ anotamos que a sequência dos livros dos textos dos académicos de contabilidade pioneiros evidencia como preocupações dominantes, primeiramente explicar a digrafia, depois o marcar as fronteiras da contabilidade (pelo método, pelo objecto ou pela problemática), a seguir justificar as soluções contabilísticas face aos objectivos) primeiro prestar contas, depois medir em valor aspectos da riqueza, e por último produzir informação com utilidade para decisões económicas).

No último patamar a validação do conhecimento inerente à pesquisa científica adquiriu particular destaque. A qualificação da contabilidade entre as ciências sociais implicou o acolhimento de metodologias de pesquisa das ciências sociais. **A abrangência e variedade da problemática contabilística facilitaram a diferenciação de focagem dos investigadores e autores de textos.**

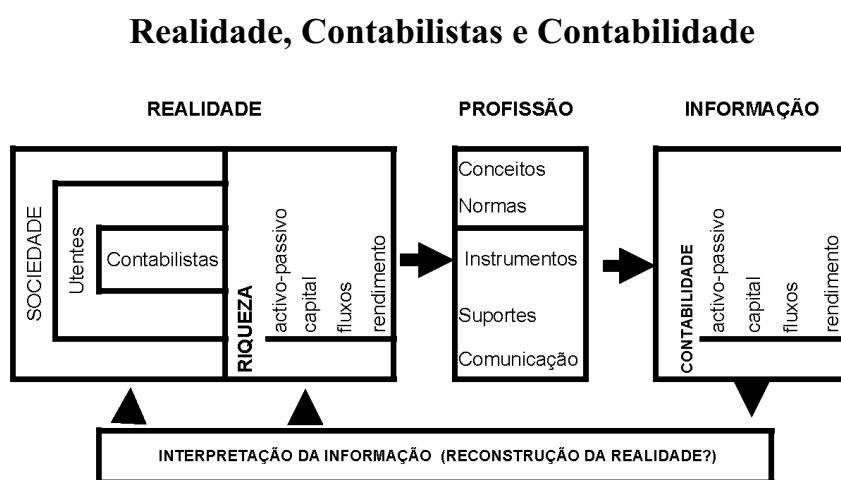
Por exemplo, a problemática da contabilidade de gestão conduz facilmente a uma **abordagem comportamental**, e a visibilidade das associações profissionais e das entidades com responsabilidade na emissão de normas, sugere uma **abordagem institucional**. Mesmo antes de ter sido posta em causa a isenção das escolhas de modelos contabilísticos, pelos gestores e pelos profissionais da contabilidade, já a pesquisa contabilística estava retalhada por diferentes focagens⁷.

⁶ Ver Carqueja (2002).

⁷ Sobre paradigmas ver Mattessich (1993).

Parte significativa das variadas focagens da pesquisa, ou de estruturação de saberes, são complementares, e necessários ao desenvolvimento de melhores soluções contabilísticas. Não deve ser confundido o critério de eleição dos temas a pesquisar, ou a expor, com um paradigma de pesquisa identificado por certa interpretação da contabilidade.

O esquema “Contabilidade como Construto Social”, pode ser reformulado nos termos seguintes:



(Figura n.º 2 – elaborada pelo autor)

Enquanto a representação anterior procurava evidenciar os problemas do contabilista, agora, acolhendo a influência que o enquadramento tem no reconhecimento da riqueza, pretendemos destacar os conceitos e normas como núcleo de problemática no contexto da actividade profissional, e como tema de pesquisa.

Formulada a hipótese que a **utilidade da informação contabilística** deve ser aferida pelo seu contributo para a tomada de **decisões económicas**, então aparece como problema de primeiro plano caracterizar a informação otimizada para este propósito. Não se encontra explicação para o grande período que separa o acolhimento do objectivo de produzir informação útil para decisões económicas, da pesquisa focada em enunciar as características da informação correspondente. **Para validar a conjectura sobre a utilidade para efeitos de decisões económicas como objectivo da informação contabilístico, teria muita força o argumento**

que a informação contabilística evolui no sentido da aproximação às soluções encontradas na pesquisa analítica. A estrutura conceptual da normalização internacional tem como referência a contabilidade financeira, destinada ao exterior, e explicita a **utilidade para decisões como o objectivo. Não está feita tal validação.** A história da contabilidade parece evidenciar a prevalência de informação objectiva sobre informação relevante, portanto colocando em primeiro plano a prestação de contas. Esta muito vaga observação só pretende documentar o problema, e explicitar justificação **da inclusão da pesquisa baseada no conteúdo da informação como uma parte da pesquisa contabilística visando esclarecer a racionalidade de funcionamento do construto social.**

Também a Teoria Positiva da Contabilidade é algumas vezes considerada como paradigma em competição. Dado que é o método a sua característica essencial, não parece que possa falar-se em paradigma de uma teoria em competição. A PAR (acrónimo de “Positive Accounting Research”) **integra-se na pesquisa sobre o construto social** porque se trata de **pesquisa visando comprovação, ou rejeição, de um modelo parcial pré-definido.** Não interessa que esteja em causa o comportamento dos gestores ou dos contabilistas, ou que esteja em causa a apreciação da correspondência entre certa informação contabilística e o modelo aceite por pesquisa analítica, **a comprovação empírica é uma etapa da validação do conhecimento científico,** e como tal reconhecida desde o século XVII.

Estando em causa um construto social, independentemente de posicionamentos políticos, está no centro da atenção a sociedade e o homem que a caracteriza. **Quando centrado na contabilidade de gestão, qual o académico ou profissional que não aceita entre os objectivos o “disciplinar, controlar e vigiar?”** Será que, por isso, o poderemos classificar de Foucaultiano? A perspectiva crítico interpretativa – (ou CIV, acrónimo da expressão inglesa “Critical Interpretative View”) – pode corresponder a uma atitude política, mas essa possibilidade não lhe retira mérito científico ou profissional. Estando em causa **símbolos,** os da informação contabilística, **e a sociedade,** está **justificada a pesquisa sobre a interacção.** Também não estamos perante competição de paradigmas de pesquisa contabilística, mas sim perante uma **etapa necessária ao esclarecimento do construto social a que chamamos contabilidade, e à busca de maior adequação aos objectivos da informação contabilística dos conceitos, normas, instrumentos, suportes e meios de comunicação.**

A interpretação da contabilidade como um construto social, que tem como **elemento essencial um sistema de informação sobre os recursos económicos,** – a

riqueza, ao dispor de cada entidade –, implica abordagem académica como ciência aplicada, e dá realce ao problema de identificar a(s) necessidade(s) social(ais) que o suportam. Mas a proposta que Mattessich (1995) rotulou de CoNAM (acrónimo de “Conditional Normative Accounting Methodology”) não deve ser reduzida a método para equacionar os problemas profissionais imediatos, nem à necessidade de definir um caminho lógico dedutivo para justificar um quadro conceptual.

Cada modelo contabilístico existe numa realidade de que fazem parte a contabilidade nacional, pública, empresarial para o exterior, empresarial para uso interno, domestica, de fundos de investimento colectivo, etc.. Os problemas profissionais existem nesse contexto complexo cujo fulcro assenta nas **funções sociais desempenhadas pelo construto social**. Há que integrar no conjunto os objectivos de cada subsistema, por exemplo os da contabilidade empresarial para o exterior. Interpretamos a Teoria da Contabilidade como a **sistematização das observações resultantes de todos os subprogramas de pesquisa, com vista à explicação do funcionamento do construto social**. A teoria condicional normativa, tendo como fim imediato recomendar soluções profissionais, não deve ser vista como a Teoria da Contabilidade, mas sim como uma parte, com soluções a aferir pela adequação do conteúdo de informação, a justificar socialmente no domínio da CIV, a validar no domínio da PAT.

Procurando esclarecer esta interpretação vamos alinhar algumas observações sobre estas linhas de pesquisa com base em textos de autores acreditados.

Teoria económica de informação contabilística

Não obstante o destaque da utilidade da informação contabilística nos quadros conceptuais e a explícita referência à necessidade de ponderar os custos e os proveitos relativos à produção e utilização de informação, **formalizar o critério para avaliar a utilidade da informação e eleger a informação desejável tem sido tarefa muito enfeitada na pesquisa de Teoria da Contabilidade**. A evidência histórica sobre a utilidade atribuída à contabilidade como testemunho ou como meio de prestação de contas, não pode ser transferida para a utilidade como informação visando decisões económicas. São muitas as implicações de substituir o objectivo, ou acrescentar novo objectivo, especialmente quando se pretende que seja o objectivo prevalecente.

Como no prefácio do livro “Accounting Theory – an Information Context Perspective” Christensen e Demski (2003:XII) esclarecem esta perspectiva de pesquisa nos seguintes termos (realces acrescentados):

“Há três chaves para a abstracção. A primeira é identificar a razão substantiva para “fazer a contabilidade”. A nosso ver, a contabilidade visa comunicar informação, acabaremos por estar perante uma fonte de informação. Chamamos a isto perspectiva do conteúdo de informação.

A segunda chave é reconhecer, se o quiser, a estrutura que a contabilidade dá à informação que comunica: reconhecimento limitado ao capital próprio e ao rendimento como alteração.

A base da Teoria é observar a situação. O recurso a informação implica reconhecimento de incerteza. A existência de informação pressupõe alguém interessado em utiliza-la. Se a empresa ou entidade que reporta é colocada perante um problema, por exemplo a depreciação de um activo duradouro, então antes teve uma razão para adquirir o artigo”.

Mattessich (2006) observa que o recurso à **notação matemática não é característica essencial desta teoria** mas sim uma consequência do tipo de problema, em que a notação matemática oferece precisão e compactação adequada. Aborda esta corrente como mais um paradigma de abordagem da Teoria da Contabilidade que caracteriza nos aspectos teóricos (Ti) seguintes (2006:218 a 222, sublinhado assinalando itálico no original, tradução, realces acrescentados, algumas citações omitidas):

“T1 A Contabilidade primariamente não é (ou não deveria ser) um instrumento para medir ou estimar valores, mas é (ou deveria ser) uma fonte de informação potencial.....

T2 A informação pode não estar pronta. Pode ter de ser extraída do sistema contabilístico (ou de outro lado)....

T3 O conteúdo da informação (no sentido literal) baseia-se na incerteza, e significa que um decisor actua com base nas suas expectativas (esperanças, probabilidade) influenciadas por tal informação.....

T4 Para comparar diferentes sistemas de informação (fontes), os tratadistas introduziram a noção de partição do espaço (todas as situação relevantes), tal como um sistema de informação em correspondência com uma partição mais apurada é mais informativa (ou pelo menos tão informativa como) que um sistema correspondendo a uma partição menos apurada (embora não se fossem comparar dois sistemas de informação com base na noção de partição).....

T5 Para atribuir um valor a um sistema de informação, pode comparar-se à utilidade máxima esperada do sistema com a do sistema de decisão simples.....

Uma alternativa ou talvez um modo equivalente para determinar o valor do sistema de informação e perguntar quando alguém está disposto a fazer por ele.

*T6 Para extrair informação de um sistema contabilístico é necessário **analisar***

as fontes, como fluxos de caixa, acréscimos, imputações (incluindo depreciação), as regras de reconhecimento (por exemplo realização do rédito), desvios das expectativas ou orçamentos, e outras fontes prováveis de informação.

T 7 Um sinal com informação é um elemento específico da partição, indicando a acção a prosseguir.....

*T8 Uma **sub partição** (cf Christensen e Demski, 2003:86-8) é uma partição mais refinada que a inicial, constituindo por isso um sistema que é pelo menos tão desejável como o original (desde que não haja custos adicionais para a obter.)*

*T9 Quando existem **múltiplas fontes de informação** (numa situação específica), **não são separáveis** tal como não o são os respectivos valores.*

T10 A teoria dos resultados residuais (abordagem com base nos resultados residuais) – que sustenta “a alteração do valor contabilístico das acções comuns (isto é os resultados) entre duas datas corresponde aos resultados menos os dividendos” – e o desenvolvimento da teoria dos resultados residuais de Ohlson (1995) e Feltham e Ohlson (1995) tornaram-se uma parte integrante da perspectiva de informação contabilística.

T11 A teoria da Agência – com a sua noção de contrato entre principal e agente (a maioria das vezes entre proprietário e gestor) e os problemas de orçamentos, incentivos, informação assimétrica, faltas de moral fuga ao risco, etc. – também passaram a fazer parte da perspectiva da informação (na perspectiva contabilística tradicional o dever de prestar contas desempenha uma função semelhante”

Procurando sintetizar esta linha de pesquisa, podemos, aceitando alguma falta de rigor e subjectividade de apreciação, alinhar as seguintes ideias:

– Embora explicitada na normalização a utilidade para decisões económicas, como objectivo dominante de informação contabilística, só a pesquisa apoiada na perspectiva económica da informação (perspectiva do conteúdo da informação) aborda a problemática resultante, designadamente quanto ao valor da informação e justificação para a produzir.

– Embora a linha de pesquisa seja relacionada com notação e modelos matemáticos, pode ser desenvolvida expondo o raciocínio em linguagem corrente. A notação matemática não é uma característica essencial da linha de pesquisa, embora instrumentalmente seja a mais adequada para abordagem dos problemas a resolver.

– No equacionamento teórico desta linha podem ser, e têm sido, integradas teorias actualmente aceites, como a da agência e do resultado líquido residual.

– Talvez por virtude do desenvolvimento e apresentação das análises em notação matemática (para muitos contabilistas exotérica), mas não só; a nosso ver principalmente pelo **desencontro entre as conclusões da pesquisa e a informação**

contabilística efectivamente produzida, a linha de pesquisa baseada na análise económica da informação continua à margem da atenção dos profissionais.

Em pano de fundo, para o desencontro entre as observações desta linha de pesquisa e as análises visando apoiar a normalização contabilística, está o equívoco resultante da explicitação como objectivo de fornecer informação útil para decisões, enquanto a história evidencia que o objectivo prevalecente é prestar testemunho ou prestar contas. Esta linha de pesquisa pode conduzir, embora seja consequência lateral às preocupações dos investigadores, a uma reformulação das conjecturas sobre os objectivos da informação contabilística. Pode vir a ser comprovado o desencontro entre informação contabilística e informação justificada pelo objectivo aceite.

Teoria Positiva da Contabilidade (PAT)

Em 1979, um ano depois da publicação do “*Statement of Financial Accounting Concepts n.º 1*”, emitido pelo FASB que tinha sido constituído em 1973, foi publicado o artigo “*The Demand for Supply of Accounting Theories: The Market of Excuses*” de que foram autores Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman. Este artigo marca a cunhagem da expressão “*Teoria Positiva da Contabilidade*”. Os autores escrevem (1979:274, realces acrescentados): “*O objectivo deste artigo é começar a construção de uma teoria das bases da teoria da contabilidade.*”

Pretende-se que **esta teoria seja uma teoria positiva**, isto é, uma teoria capaz de explicar os factos que explicam a literatura contabilística existente, prevendo como a investigação acabará por mudar a mudança dos factores assumidos, e explicar o papel das teorias na determinação dos padrões contabilísticos. **Não é uma teoria normativa nem prescritiva.**”

Os mesmos autores publicaram em 1986 o livro “*Positive Accounting Theory*” que desde então passou a ser a **referência desta abordagem**, quer à pesquisa quer à teoria contabilísticas. Watts e Zimmerman (1986:9) escrevem (tradução): “*Uma teoria consiste em duas partes: os pressupostos, incluindo definições de variáveis e lógica que as relaciona, e o conjunto de hipóteses substantivas. Os pressupostos, as definições e a lógica servem para organizar, analisar, e entender os fenómenos empíricos em que há interesse, enquanto que as hipóteses são as previsões resultantes das análises*”. Ainda sobre a metodologia científica, sobre a natureza da evidência escrevem (1986:11, tradução): “*Porque se está preocupado com previsões para uma classe de fenómenos e se conjectura que existem necessariamente erros de previsão, os investigadores são cépticos sobre a evidência factual. Têm medo que o facto descrito*

seja atípico – erro de previsão. Por isso os investigadores preferem grandes amostras que possam usar para testar as suas hipóteses com significância estatística.”

Só o anterior alheamento da investigação contabilística relativamente à necessidade de validação dos modelos confere novidade ao acolhimento do método, não existe nada de novo na metodologia em si.

Tal como José António Moreira (no prelo), consideramos como contribuição seminal na **investigação contabilística rotulada de positivista** o estudo de Ball e Brown (1968) com o título “*An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers*”. A pesquisa contabilística visando a confirmação de hipóteses ou caracterização de situações não é mais do que uma etapa normal na pesquisa contabilística, tal como no geral nas ciências. Só emergiu apresentando-se como um diferente paradigma, pela ênfase sobre a “metodologia científica” adoptada. Esta, a observação ou experimentação para validação de hipóteses, faz parte do método científico desde o século XVII, embora não adoptado na pesquisa contabilística até ao estudo de Ball e Brown (1968).

Como muito bem nota Moreira (no prelo) a evolução nas áreas de conhecimento próximas da contabilidade teve certamente influência determinante no acolhimento da metodologia; tanto mais que os académicos, muitos já longe da prática profissional, dispunham então já de conceitos estabilizados. Moreira (prelo) regista em especial os contributos vindo do desenvolvimento da

- teoria da agência, e
- da ideia de consequência económica

e que a teoria positiva da contabilidade (transcrição, itálico do autor destacado com sublinhado) “tem como pedra angular o homem económico, que actua movido pelo interesse próprio e com vista a maximizar a sua riqueza. Por conseguinte não é de estranhar que a teoria adopte uma formulação oportunista do comportamento esperado dos gestores...”. Destaca as três hipóteses em torno das quais se tem concentrado este ramo de pesquisa: 1) hipótese do plano de compensação, 2) hipótese do contrato de dívida, 3) hipótese dos custos políticos. A seguir enumera outras hipóteses: i) hipótese da pressão do mercado, ii) hipótese da sinalização. Em apreciação diz “A PAT não deve, nem pode, ser vista como uma tentativa de substituir as teorias de cariz normativo. É sobretudo uma linha de investigação complementar, se bem que autónoma, que se reveste de importância para os legisladores, nomeadamente organismos proponentes das normas contabilísticas.”

Acolhendo a apreciação feita por Moreira (no prelo), não subscrevemos a qualificação quando refere (ver transcrição supra) “*se bem que autónoma*”, porque nos parece que toda a pesquisa dita “positiva” é necessariamente complementar da conjectura prescritiva, ou da conjectura fruto da pesquisa analítica sobre economia da

informação, ou mesmo de conjectura justificada por análise social, sendo que este último caso até está documentado em várias das hipóteses que têm sido testadas.

No final dos anos sessenta, os avanços da análise financeira, e o desenvolvimento simultâneo de bases de dados, a que acresceu a influência da abordagem à teoria económica por investigação empírica, contribuíram para criar as condições em que a teoria positiva da contabilidade veio a apresentar-se como um paradigma diferente em Teoria da Contabilidade, quando de facto corresponde só a uma linha de pesquisa particularmente produtiva.

Perspectivas Interpretativas e Críticas (CIV)

A queda do muro de Berlim em 1989 facilitou a apreciação menos emocional da abordagem crítica aos construtos sociais, entre os quais se inclui a contabilidade. O construtivismo traduz-se na interpretação da realidade através de modelos, necessariamente simplificadores. A contabilidade é um bom exemplo; modela a realidade observada, e um modelo é o objecto e o resultado da normalização contabilística.

A abordagem crítico interpretativa, em correspondência com o que em inglês se designa Critical Interpretative View (CIV), implica uma atitude de análise face aos construtos sociais, uma atitude desconstrutivista. Mattessich (2004:510 a 517) regista a influência de Baudrillard e Foucault entre outros, e enumera como típicos deste posicionamento os seguintes aspectos (tradução, realces acrescentados):

(2004:512) 1. *A **objectividade e a verdade absoluta são ilusões**; a “verdade” aferida por um sistema de experiência, cujas regras determinam o que é verdade e o que é falso.....*

(2004:511) 2. *A linguagem **não** é dominada por **argumentos racionais** mas é principalmente metafórica.*

(2004:514) 3. *A **ciência** não é uma tarefa fora do tempo; está **ligada a um tempo específico**. Está carregada de juízos tal como qualquer outro processo mental, e por isso não pode ser aceite como uma representação válida da realidade.*

(2004:514) 4. *A **ciência** não nega nem explica a realidade mas **cria novas realidades**.*

(2004:515) 5. *A **lógica tradicional**, a **argumentação a priori**, e os procedimentos de verificação empírica da ciência são enganadores; são **rituais comandados pela “gestão da ciência”**.*

(2004:515) 6. *Os académicos têm de ser capazes de **sair fora** do seu tempo, lugar e cultura para conseguir um entendimento verdadeiro da realidade social.*

(2004:516) 7. *A filosofia também é “logocêntrica” (está centrada em observações e argumentos lógicos); não pode reclamar ser a pedra das fundações da ciência; tem de ser crítico interpretativa. Tem que se continuar a **questionar a fundamentação de tudo**, mas no sentido da história como é contada, e de análise literária (a “anti-filosofia” de Foucault, ver Matthews, 1996:148). Desta maneira esvai-se a distinção entre a filosofia e outras actividades humanas e há que abandonar a metafísica.*

(2004:517) 8. *A **ciência e a tecnologia** não são buscas desinteressadas de conhecimento; ao contrário, elas transformam-se em **instrumentos de domínio**, insidiosamente metidos nas instituições modernas (conforme a teoria de poder de Foucault, que parece ter-se transformado num outro sinete para a pesquisa da CIV). Estas forças influenciam a direcção da actividade científica de forma a dominar a sociedade, não tanto em benefício geral mas mais frequentemente para vantagem de pequenos grupos em períodos curtos. Neste sentido, o pós-estruturalismo, pós-modernismo e desconstrutivismo opõem-se à ciência tradicional.*

(2004:517) 9. *Os seres humanos e os seus objectivos e instituições só podem ser entendidos **relativamente a outros** seres humanos, nunca isoladamente.*

(2004:517) 10. *Tal como a história, que também é vista como uma actividade intelectual referida ao tempo e ao lugar; **a ciência tem validade restrita e limitada.***

Esta abordagem, crítico interpretativa, no campo de história, é referida no artigo de Hernández Estebe “História de la Contabilidad: Pasado rumbo al Futuro” que anota (1998:626 – tradução):

“a contabilidade de Gestão oferece aos focaultianos um exemplo deste processo no contexto contabilístico, pois o dito sistema permite observar o funcionamento de toda a organização e assegurar a observação e controlo do comportamento e produtividade dos seus trabalhadores. Naturalmente para os focaultianos a contabilidade de gestão não se desenvolveu por causa da racionalidade puramente económica, mas sim como consequência dessa procura nunca explicitada de meios sociais para disciplinar, controlar e vigiar.”

Hernández Estebe anota ainda que o posicionamento crítico interpretativo no domínio da contabilidade favorece a preferência a temas tais como os relativos a minorias marginalizadas e história oral.

Entre os autores relacionados com esta abordagem contam-se Hopwood e Miller, editores da colectânea de artigos, “*Accounting as Social and Institutional Practice*” exemplificando a pesquisa crítico interpretativa. Desta colectânea faz parte o artigo supra referido de Hoskin e Macve (1999) “*Writing, examining, disciplining:*

the genesis of accounting 's modern power", cujo título exemplifica as preocupações dos investigadores.

Interpretando a contabilidade como construto social e reconhecendo a influencia social da informação contabilística e respectivos modelos, a linha de pesquisa para identificar relações de causalidade ou influência é uma componente da pesquisa contabilística, e os seus resultados uma parte da Teoria da Contabilidade. Não consideramos a abordagem crítico interpretativa como um diferente paradigma entre vários concorrentes em Teoria da Contabilidade; é antes uma **etapa integrante e indispensável do conhecimento sobre o funcionamento do sistema de informação contabilístico**.

Teoria Condicional Normativa (CoNAT)

Os primeiros passos na experiência com o POCP são uma evidência da **relatividade dos princípios contabilísticos perante os fins visados**: perde sentido o princípio da continuidade do negócio quando não há negócio, e **perde sentido a qualificação de um activo com base nos fluxos quando no máximo só é possível antecipar custos para os conservar**. Manter e informar sobre o activo representado pelo monumento que é necessário preservar, sem um mercado que lhe atribua valor, sem base para estimar custos de reposição porque é irrepetível, implica pesquisa de soluções que aparentemente pouco têm a ver com as que têm em vista informar sobre o negócio.

Também a base em que é desenvolvida a contabilidade dos **fundos mobiliários e imobiliários** é outra evidência sobre a relação entre soluções e fins visados. Procura-se a melhor solução para que o valor atribuído a cada unidade de participação tenha como base o **valor realizável** no mercado conhecido, sem prejuízo da prestação de contas.

O desenvolvimento de um modelo de representação contabilística assenta na **solução dos problemas correspondentes à optimização da informação, face ao contexto e aos fins visados**. As particularidades de cada problema têm implicações nas soluções contabilísticas. **Julgar sobre tais implicações, e fazer opções, é a tarefa do contabilista com mais dignidade. José António Sarmento (1955 a 1961), ao caracterizar a contabilidade pelos problemas a resolver, aproximou-se muito deste posicionamento**.

Num período, em que actualmente se considera ter predominado neopositivismo, século XX até meados da década de sessenta, ganhou visibilidade a presença da con-

tabilidade na academia. Foram publicados textos de autores pioneiros, que evidenciam uma preocupação prescritiva, construção de modelos contabilísticos sob pressupostos, induzidos ou deduzidos, e lógica dedutiva. **A maturidade científica da contabilidade foi acompanhada do questionar da metodologia até então adoptada, e do reconhecimento que acolhia juízos de valor, nem sempre explícitos.** Foi questionada a validade científica dos modelos correspondentes às soluções prescritas pelos autores ou consignadas em normas, dado que o acolhimento de juízos de valor implicava subjectividade, e portanto falta de evidência objectiva, científica.

Entretanto a normalização, correspondendo por conceito a prescrições, assumia importância profissional crescente. O desenvolvimento e justificação de modelos adquiriam, por isso, particular importância social. Entre os investigadores académicos procurando respostas científicas para as necessidades profissionais destaca-se Richard Mattessich. Depois de ter desenvolvido pesquisa baseada em modelo formalizado (Mattessich; 1964) dirigiu esforços para a pesquisa sobre metodologia (Mattessich; 1978) e cunhou a expressão CoNAM para designar metodologia não significativamente diferente da correspondente à pesquisa prescritiva, excepto no **requisito de evidenciar todos os juízos de valor e pressupostos.**

Qualificando a contabilidade como ciência aplicada Mattessich (1995:193 a 195, tradução) caracteriza esta linha de pesquisa nos termos seguintes (tradução, destaques acrescentados):

“1. Reconhece-se que diferentes grupos de indivíduos prosseguem objectivos diferentes na contabilidade, gestão, finanças, e negócios em geral...”

2. ... Isto implica **explicitar as relações entre as normas e os meios e objectivos de forma apropriada tanto em termos analíticos como empíricos....**

3. *Uma outra característica programática da CoNAM traduz-se em estimar os graus de **eficiência e eficácia** dos meios dirigidos e cada objectivo específico..... “*

Sentimos particular adesão ao seguinte esclarecimento (1995:196, tradução): “Para ultrapassar as deficiências do contabilidade praticada hoje, terá que ser acrescentada a lista de objectivos actuais. Um aspecto essencial de uma metodologia relevante é a identificação e incorporação de diferentes micro e macro objectivos prosseguidos pela sociedade em geral ou por um grupo específico, ou por um indivíduo.” Pensamos que os quadros conceptuais existentes são particularmente vulneráveis neste aspecto, isto é os objectivos aceites como dominantes.

A CoNAT corresponde a teoria da contabilidade desenvolvida com base na metodologia CoNAM. Em coerência com a apreciação já feita, parece-nos errado eleger qualquer metodologia como base de apoio para uma teoria. Qualquer pres-

crição saída da CoNAT está sujeita às análises visando cotejar e validar objectivos e à validação empírica do modelo. Qualquer das etapas é do domínio da pesquisa contabilística, e **uma explicação abrangente da contabilidade implica conhecimentos adquiridos com o apoio de diferentes metodologias.**

O Ponto de Partida e o Itinerário

Dentro dos estudos relativos à revisão da Estrutura Conceptual das Normas Internacionais merece destaque um documento disponibilizado na página de internet do “Conseil nacional de la Comptabilité”, que tem como subtítulo (tradução) “*A Estrutura Conceptual – Ponto de partida correcto?*”.

Aborda em especial quatro problemas:

- Qual o propósito da Estrutura?
- A Estrutura Conceptual deve ser vinculativa? Se sim, para quem?
- A que entidades deve ser aplicada?
- Quais os tipos de informação visados pela Estrutura Conceptual?

Anotemos que o ponto de partida e o objectivo condicionam qualquer itinerário.

A primeira questão respeita aos propósitos do documento que é designado por estrutura conceptual, e as seguintes aos propósitos da informação contabilística em si. É exemplo do desenvolvimento do estudo, a questão: “*As Demonstrações Financeiras dirigidas a todos os interessados, são um conceito válido?*” Em teoria da contabilidade observa-se que são diferentes as respostas, conforme o apoio é a teoria da entidade ou a teoria do proprietário. Assumir que a informação é endereçada a **todos os interessados na empresa** é tomar como apoio a **teoria da entidade**, o que é coerente com produzir a informação tendo como referência os interesses desta. Mas **não é coerente o tomar como referência os interesses dos credores e investidores**, com a justificação que estes são os utentes mais importantes da informação para o exterior. **Este exemplo oferece suficiente evidência sobre a vulnerabilidade de algumas ideias aceites e muito repetidas, algumas vezes tendo a normalização como base.**

O ponto de partida, traduzido por ideias aceites quer sobre a utilidade do diploma legal designado por Estrutura Conceptual quer sobre ideias de base, condiciona todas as soluções.

Nas duas últimas décadas o quadro conceptual – na terminologia oficial estrutura conceptual – não tem sido objecto de suficiente atenção pelos académicos. Qua-

lificado como pertencendo ao conjunto de prescrições, foi enjeitado como foco de atenções e pesquisa da “contabilidade ciência”. Embora com meritórias exceções, por exemplo algumas relacionadas com a normalização no Reino Unido, o alheamento acadêmico foi a regra.

Não se estranhe que haja dificuldades em esclarecer o objectivo de proporcionar “**utilidade para efeito de decisões económicas**”, considerado como uma das bases do como ponto de partida. Basta considerar as questões:

- Quais as decisões típicas duma empresa que não são económicas?
- Como se afere a utilidade da informação quando não existe nem mercado nem preço?
- Há algum conteúdo, mais do que enunciar uma vaga justificação, em declarar como objectivo o proporcionar “utilidade para efeito de decisões económicas”, quando a informação respeita à empresa e a valores financeiros?
- Mesmo não recorrendo ao vulgar exemplo de qualificar o casamento como resultado de uma decisão económica, como caracterizar a decisão económica?
- Qualificar a decisão como “decisão de investimento” significa algo, quando a seguir se inclui a aprovação de contas entre as decisões de investimento?

Como à teoria da contabilidade compete considerar as possíveis respostas e garantir a validade dos pressupostos e a coerência interna do sistema, estão em aberto muitos problemas.

A interpretação teórica – **conjunto coerente de opções** – que nos parece corresponder melhor à prática profissional e expectativas sociais relativamente à contabilidade das empresas para informação exterior, assenta nas seguintes bases:

- O construto social relativo a empresas prossegue objectivos com a seguinte prioridade, testemunhar situações e operações, prestar contas, controlo de agência, medir capital e rendimento, apreciar a solvência e adaptabilidade, utilidade para decisões económicas, utilidade na organização social,
 - é interpretável como um **sistema de informação**,
 - sobre a riqueza em qualquer das suas manifestações (designadamente situação patrimonial, capital, fluxos, rendimento),
 - sendo esta definida e delimitada com referência à entidade a que respeita,
 - e a informação é baseada em modelos, determinados pelos propósitos visados e instrumentos disponíveis.

A pesquisa contabilística baseada na perspectiva económica da informação, a PAR, a CIV e a CoNAM, são abordagens complementares, e não alternativas, no

desenvolvimento e validação do conhecimento sobre a estrutura e funcionamento do construto. Quer os objectivos, quer os pressupostos e adequação da escolha de meios, implicam validação fora do âmbito restrito da CoNAM, o itinerário lógico dedutivo pode parcialmente validar a coerência interna, mas a validade da interpretação global implica validar o ponto de partida e a adequação dos meios prescritos.

Qualquer interpretação da teoria da contabilidade em que uma parte seja tomada pelo todo, (seja aquela baseada no valor do conteúdo da informação, ou a teoria dita positiva, ou a abordagem crítico interpretativa, ou uma variante da abordagem normativa) pode ser uma posição cómoda, mas não responde às necessidades sociais e profissionais. Estas implicam validar pressupostos, garantir coerência no itinerário, e considerar a interacção social entre símbolos e realidade. Não serve qualquer interpretação da teoria da contabilidade: o termo teoria não exclui a existência de teoria parciais, mas sugere uma explicação sucinta e abrangente.

Uma interpretação da Teoria da Contabilidade não corresponde a uma opção de pesquisa metodológica mas sim a um conjunto de **ideias**, eventualmente algumas, ou muitas (?), ainda nem validadas nem refutadas, **estruturantes** de um modelo de informação, a **um quadro conceptual**, que é (Tua Pereda; 1996) “*uma interpretação da Teoria Geral da Contabilidade, mediante o qual se estabelecem, através de um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira*”.

Bibliografia citada (no texto ou notas)

AAA (American Accounting Association); (1966); “A Statement of Basic Accounting Theory”; pág.s 100.

(Muitas vezes referido pelo acrónimo ASOBAT)

AAA (American Accounting Association); (1966); “Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance”; pág.s 62.

(Muitas vezes referido pelo acrónimo SOATATA ou, também, por SATTA)

Carqueja, Hernâni O. (1968); “A Contabilidade como Sistema de Informação”; Revista de Contabilidade e Comércio, vol. XXXV– 4Tr, nr 140 – 1968; pág.s 388 a 402.

- Carqueja, Hernâni O. (1972/1969); “Teoria da Contabilidade – introdução”; edição por cópia no ano lectivo de 1972/1973, do Serviços Sociais da U.L.M. para uso dos alunos do Curso de Economia, pág.s 382
- Carqueja, Hernâni O. (2002); “Contabilidade e Saber Académico”; Revista de Contabilidade e Comércio vol. LVIII, nr 230, pág,s 321 a 354.
- Carqueja, Hernâni O.(2003);”Do Saber da Profissão às Doutrinas da Academia”; separata anexa à Revista de Contabilidade e Comércio, vol LIX, nr. 234/235, pág.s 144.
- Cherny Julius, Gordon Arlene R., Herson Richard J. L., (1992) “**Accounting – A Social Institution** – A Unified Theory for the Measurement of the Profit and Nonprofit Sectors”, Quorum Books, pág.s. 211
- Christensen, John A.; Demski, Joel S.; 2002; “**Accounting Theory: an information content perspective**”; McGraw-Hill Irving, New York, N.Y. 10020; 466 pág.s.
- Cohendy, Emile (1943:XXI); prefácio de “Teoria Positiva da Contabilidade”; de J. Dumarchey; texto traduzido para português por Guilherme Rosa; edição da Revista de Contabilidade e Comércio, Porto; pág.s XXI a XXIII.
- Demski, Joel S.; Christensen, John A.; 2002; “**Accounting Theory: an information content perspective**”; McGraw-Hill Irving, New York, N.Y. 10020; 466 pág.s.
- Dumarchey, J. (1943), “**Teoria Positiva da Contabilidade**” – Tradução de Guilherme Rosa, Revista de Contabilidade e Comércio: Porto; pág.s 332.
- Esteve, Esteban Hernández, ver Hernández Esteve, Esteban.
- FASB (Financial Accounting Standards Board), (1978); “Statement of Financial Accounting Concepts – Objectives of Financial reporting by Business Enterprises”; USA
- García, Moisés; 2002, “**Contabilidad y Circulación Económica. Una Visión Nueva Y Unificada de la Contabilidad**”; Pearson Educación, SA, Prentice Hall; Madrid; pág.s 548.
- Hernández Esteve, Esteban; (1997) “Historia de la Contabilidad: Passado Rumbo al Futuro”; Revista de Contabilidade e Comércio, vol LIV –nr 216; pág.s 611 a 690.

Hopwood, Anthony G. and Miller Petter;(1999/1994); editors; “Accounting as social and institutional practice”; edited by Cambridge Studies in Management; Cambridge University Press; pág.s 326.

Hoskin, Keith; and Macve, Richard (1999) “**Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting ‘s modern power**”; “Accounting as social and institutional practice”; edited by Anthony G. Hopwood and Petter Miller; Cambridge Studies in Management; Cambridge University Press; pág.s 67 a 97.

Ijiri, Yuri; (1989); “Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping: Exploring the Dynamic Struture of Accounting Measurements”; Studies in Accounting Research no31; American Accounting Association, USA; pág.s 152.

Kam, Vernon, (1986,1990), “**Accounting Theory**”, John Willey & Sons, 2nd ed., New York; 582 pág.s.

Legislação Portuguesa:

– Decreto 37 584 de 17 de Outubro de 1946

– Decreto 39227 de 28 de Maio de 1953

Littleton, A. C. (1953), “**Structure of Accounting Theory**”, American Accounting Association; 236 pág.s.

Mattessich, Richard (1964) Mattessich, Richard (1964); “**Accounting and Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro Economy**”; Richard D. Irwing, Inc; Homewwod, Illinois; 552 pág.s

Mattessich, Richard (1978), “**Instrumental Reasoning and Systems Methodology**”; D. Reidel Publishing Company; Dordrecht: Holland/Boston: USA; pág.s. 396

Mattessich, Richard (1993) “Paradigmas, Research Traditions and Theory Nets of Accounting”; Philosophical Perspectives on Accounting – Essays in Honour of Edward Stamp; edited by M. J. Mumford and K.V. Peasnell; Routledge, NY, USA; pág.s 177 a 220.

Mattessich, Richard (1995), “**Critique of Accounting** – Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline”, Quorum Books; pág.s 286.

Mattessich, Richard (2004), “Contabilidade: cisma ou síntese? Um desafio à Teoria condicional Normativa”; Revista de Contabilidade e Comércio, nr 236-2004,vol LIX pág.s 491 a 536.

- Mattessich, Richard (2006), “The Information Economic Perspective of Accounting: Its Coming of Age”; CAP (????) vol.5, no 2 (2006), pág.s 209 a 236.
- Miller, Petter (1999/1994); ver Hopwood, Anthony G. and Miller Petter;(1999/1994).
- Mises, Ludwig von; (1996/1949); “Human Action: A treatise on Economics”; Fox and Wilkes, San Francisco, CA, USA; págs 906.
- Paton, William Andrew; (1973/1922); “Accounting Theory”; Scholars Book Co; Houston, Texas; USA; pág.s 508.
- Pereda, Jorge Tua; ver Tua Pereda, Jorge.
- Sá, António Lopes de (1992), “Teoria da Contabilidade”; Editora Atlas, São Paulo, Brasil; pág.s 350.
- Sarmiento, José António; (1960); “Problemática Contabilística (nas Unidades Produtivas)”; separata da Revista de Contabilidade e Comércio, Porto; pág.s 66.
- Stamp, Philip; (1993); “In Search of Reality”; Philosophical Perspectives on Accounting – Essays in Honour of Edward Stamp; edited by M. J. Mumford and K.V. Peasnell; Routledge, NY, USA; pág.s 255 a 314
- Sunder, Shyam (1997), “Theory of Accounting and Control”, South-Western College Publishing (International Thomson Publishing), Cincinnati, Ohio; pág.s 212.
- Taggard, Herbert F.; (1943/1914); prefácio de “**Teoria Positiva da Contabilidade**”por Dumarchey, J. (1943/1914) – Tradução de Guilherme Rosa, Revista de Contabilidade e Comércio: Porto; pág.s. 332.
- Tua Pereda, Jorge (1996); “¿Necessitamos un Marco Conceptua?”; “Actas das VI Jornadas de Contabilidade”; Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa; págs. s 323 a 360.
(Também publicado na “Revista de Contabilidade e Comércio”; nr.213– 1997-1Tr; vol LIV; pag.s 29 a 66)
- Watts, Ross L., Zimmerman, Jerold L. (1979), “The Demand and Supply of accounting Theories: The Market for Excuses”; The Accounting Review,vol LIV, no 2 April 1979,pág.s 273 a 305.

Watts, Ross L., Zimmerman, Jerold L. (1986), “Positive Accounting Theory”, Prentice Hall; pág.s 388.

Outra Bibliografia relativa a Teoria da Contabilidade

Amorim, Jaime Lopes (1929), “Lições de Contabilidade Geral– Prelecções feitas ao curso de Contabilidade Geral durante o ano lectivo de 1928-1929”, Volume I, Empresa Industrial Gráfica do Porto, Lda; pág.s 524.

Amorim, Jaime Lopes (1965), “Digressão através do Vetusto Mundo da Contabilidade”; Livraria AVIS, Porto; pág.s 670.

Anthony, Robert N.D.B.A, Reece, James S., C.M.A (1989), “Accounting Text and Cases”, Irwin, Eighth Edition; pág.s 1030.

Belkaoui, Ahmed (1987), “Inquiry and Accounting – Alternate Methods and Research Perspectives”, Quorum Books; 440 pág.s..

Belkaoui, Ahmed (1989), Behavioral Accounting– The Research and Practical Issues, Quorum Books; 178 pág.s.

Belkaoui, Ahmed (1991), “Handbook of Cost Accounting Theory and Techniques”, Quorum Books; 382 pág.s.

Belkaoui, Ahmed Riahi (1997), “Accounting Theory”, The Dryden Press: Harcourt Brace & Company, Publishers– Third Edition; 540 Pág.s.

Brunet, André A (1951), La Normalisation Comptable– Au Service de L’entreprise de La Science et la Nacion, Paris: Dunod; 408 pág.s.

Cañibano, Leandro (1975,2.º ed.1997); “Teoria Actual de la Contabilidad”, ICAC– Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid, 304 pág.s.

(A 2.ª edição tem em apêndice exposição sobre programas de investigação em contabilidade cujo estudo pode ajudar muito quando está em causa a elaboração duma tese).

- Deegan, Craig (2000); “Financial Accounting Theory”; The McGraw-Hill Companies, Inc. Australia, pág.s. 441.
- Ferreira, Rogério Fernandes (1984); “Normalização Contabilística”; Livraria Arnado, Coimbra, 560 pág.s
(Em especial recomenda-se o estudo do capítulo IV– Os “Princípios Contabilísticos – ponto de partida de uma normalização contabilística, pág. 59 a 112)
- Godfrey Jane, Hodgson Allan, Holmes Scott, (1997) “Accounting Theory”, John Wiley & Sons, 3rd ed., Australia, pág.s. 761
- Johansson Sven-Erik, Ostman Lars, (1995) “Accounting Theory – Integrating behaviour and measurement”, Pitman Publishing, London, pág.s. 370
- Edwards, John Richard (1994), “Twentieth-century accounting thinkers”, Routledge; pág.s 374.
- Evans Thomas, (2003) “Accounting Theory – Contemporary Accounting Issues”, South-Western of Thompson, USA, pág.s 366.
- Glautier, M.W.E., Underdown, B. (1998), Accounting –Theory and Practice, Pitman Publishing; 746 pág.s.
- Henderson Scott, Peirson Graham, Harris Kate, “Financial Accounting Theory” (2004), Pearson Education Australia, Australia, pag.s. 492
- Hendriksen, Eldon S., Breda, Michael F. Van (1972), “Accounting Theory”, Irwin, Fifth Edition; 906 pág.s.
- Hendriksen, Eldon S., Breda Michael F. Van (1999), “Teoria da Contabilidade” –Tradução da 5.^a Edição Americana por Sanvicente, Antonio Zoratto, São Paulo: Editora Atlas S A; pág.s 550.
- Littleton, A. C. (1961), “Essays on Accountancy”, Urbana University Press; pág.s 638.
- Masi, Vincenzo (1962), “Teoria Y Metodologia de la Contabilidad” (tradução de Francisco Lostau Ferran), Editorial E.J.E.S., Madrid; pág.s 272.

Mathews, M.R., Perera, M. H. B. (1996), “Accounting Theory & Development”, Nelson, third edition; 402 pág.s..

Pirla, Dr. José M.º Fernandez (1965– 4.ª edición), “Teoría Económica de la Contabilidad– Introducción Contable ao estudio de la Economía”, Imp. P. Lopez: Madrid, Cuarta Edición; 496 pág.s.

(Muito influente na década dos sessenta, em Espanha foi o iniciador dum movimento de interesse pela contabilidade que hoje dá à Espanha muita visibilidade).

Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W. (1998), “Accounting Theory” – Text and Readings, John Wiley & Sons Inc., Sixth Edition; 838 pág.s

Sá, António Lopes de (1992), “Teoría General del Conocimiento Contable (Lógica del Objecto científico de la Contabilidad)”, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid.

Sá, António Lopes de (1998); “História Geral e das Doutrinas da Contabilidade”; Vislis Editores, 2.ª Edição Ampliada; 260 pág.s

Salvador, Vicente Serra, Inchausti, Begoña Giner, Sanchis, Eduardo Vilar Sanchis(1994) “Sistemas de Información Contable (Una introducción a la Contabilidad)”, Valencia: Tirant lo Blanch.

Schmalenbach, Eugen (1.ª ed. alemã em 1919;1980); “Dynamic Accounting”; Translated from the German by Murphy, G. W. and Most, Kenneth S.; Arno Press; 226 pág.s.
(Existe na FEP uma tradução em castelhano).

Scott, William R., (1997), “Financial Accounting Theory” “Financial Accounting Theory” Prentice Hall, University of Waterloo, pág.s. 418

Yu., S.C., (1976/1978), “The Structure of Accounting Theory”; The University Presses of Florida – Gainesville, pág.s. 319

Wolk, Harry I., Tearney, Michael G. (1997), “Accounting Theory– A Conceptual and Institutional Approach”, South –Western College Publishing, Fourth Edition; Australia; 760pág.s..

Zeff, Stephen A., Keller, Thomas F., (1985), “Financial Accounting Theory” – Issues and Controversies, McGraw-Hill Book Company, 3rd. ed., New York; 660 pág.s.