
**APONTAMENTO SOBRE A CONTABILIDADE EM PORTUGAL
ENTRE 1900 E 1950**

**NOTE ON THE ACCOUNTING IN PORTUGAL BETWEEN
1900 AND 1950**

Hernâni O. Carqueja

RESUMEN

En 1956 Vlaemminck publicó "*Histoire et Doctrines de la Comptabilité*", una historia que fue mejorada por González Ferrando, en su versión al castellano de 1961. En 1959 Gonçalves da Silva publicó "*Doutrinas Contabilísticas – Resumo e crítica das principais*".

El último tercio del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX supusieron un período de afirmación de la historia de la contabilidad como disciplina académica, y también el período de las doctrinas.

Este ensayo intenta encontrar respuestas a la pregunta: ¿qué doctrinas fueron acogidas por los académicos portugueses y cómo evolucionó la contabilidad en Portugal, en el período 1900 a 1950?

Para esclarecer el contexto en 1900 se procede a una breve revisión de los antecedentes desde la creación del "Aula do Comércio de Lisboa", que es el referente de la enseñanza oficial organizada, incluyendo la partida doble, hasta 1900.

En la organización de la enseñanza destacan los siguientes períodos:

- el *Aula do Comércio* hasta 1815, fecha de la edición del "*Guarda-livros Moderno*",
- de 1815 hasta 1844, fecha de la incorporación del *Aula do Comércio* al *Liceu Nacional*,
- de 1844 hasta 1869, fecha de la reorganización de la enseñanza comercial media, que fue transferido del *Liceu Nacional* al *Instituto Industrial e Comercial de Lisboa* (IICL),
- finalmente hasta 1884, fecha de creación del *Curso Superior de Comércio*, y de la organización de la enseñanza vigente en el paso del siglo XIX al XX.

En el encuadramiento legal destacan las siguientes fechas:

- 1833, publicación del *Código Comercial* de Ferreira Borges,
- 1867, fecha en que fue autorizada la libre constitución de sociedades anónimas y reglamentada la presentación de cuentas,
- 1888, 1894 e 1896, fechas del *Código Comercial* de Veiga Beirão, y de la reglamentación de la presentación de información por los bancos.

Como libros influyentes en portugués, considerando la notoriedad de los autores, o el número de ediciones como medida de influencia, después del libro de Cabral de Mendonça, de 1815, destacan los compendios: Outeiro (1867, 1869, 1875, 1895), de Rodrigo Pequito (1875), de Rodrigues de Freitas (1880, 1882), y las ocho ediciones, entre 1837 y 1894(4?), de la traducción del "*Método Fácil*" de Degrange.

Desde ña *Aula do Comércio* hasta 1900, los textos en francés aparecen como particularmente influyentes en el saber nacional, destacando: De la Porte, Barrême, Degrange, Guibault e Léautey. Cuando cambia el siglo, estos dos últimos autores son muy citados, y muchas veces con transcripciones.

A la entrada del siglo XX, contrariamente a lo que podría indicar el prestigio social de los profesores de contabilidad dedicados a la enseñanza superior en la última década del siglo anterior, Rodrigo Pequito y Rodrigues de Freitas, este último fallecido en 1897, los textos de contabilidad más divulgados y los modelos contables adoptados fueron los de los libros de dos profesores de enseñanza elemental y media: Ricardo de Sá y Joaquim de Sequeira, asumiendo particular notoriedad e influencia una escuela práctica de comercio, la *Escola Raul Dória*, de Oporto.

La implantación de la República, en 1910, despertó interés por la reorganización de la fiscalidad de las sociedades anónimas, muchas veces reavivado, en general, por la secuencia de alteraciones políticas. Pero los intentos reformadores del período 1900 a 1950 se malograron todos, incluyendo los protagonizados por la revolución de 1926.

Durante el primer cuarto de siglo tanto las asociaciones de contables como las revistas tuvieron una vida efímera. En cualquier caso merece destacarse la divulgación de Dumarchey, en 1916, a propósito “del valor”, en la *Revista de Contabilidade*, editada por la *Escola Raul Dória*.

La revolución de 1926, y especialmente después de la constitución de 1933, acarreo cambios en la enseñanza y condicionó los movimientos asociativos.

En la década iniciada en 1930 se reorganiza la enseñanza superior. En 1931 el *Instituto Superior de Comércio de Lisboa* (ISCL) se transforma en *Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras* (ISCEF). En 1933 se suprime el *Instituto Superior de Comércio do Porto*. En los primeros años de la década de los treinta se cambia también significativamente la organización de la enseñanza profesional media.

Algunos investigadores establecen un corte en la evolución de la contabilidad en Portugal marcado por la publicación en 1929 del libro “*Contabilidade Geral*” de Lopes Amorim. Este libro supone un salto de calidad en los textos universitarios en portugués, pero, a mi parecer, no representa el fin de un período. La tributación continuó basándose en los beneficios normales, las cuentas de las empresas continuaron siendo reguladas por el código comercial o por una legislación especial, como fue en el caso de la banca, los seguros y la industria de molinero de cereales, las sociedades anónimas sin ninguna exigencia de auditorías, y los profesionales sin exigencias de cualificación.

De hecho, este contexto no se alteró en toda la primera mitad del siglo XX.

A partir de 1933, la continuidad y la regularidad en la publicación de la *Revista de Contabilidade Comércio* posibilitaron una tribuna para la divulgación y confrontación de ideas, a la que se hace referencia como *Escola do Porto*. Protagonistas de ella fueron, entre otros muchos, Caetano Dias, Lopes Amorim, Luiz Viegas, Gonçalves da Silva, Guilherme Rosa, Tomé de Brito, e Camilo Cimourdain de Oliveira.

Esta misma revista fue un medio privilegiado de divulgación de la obra de Dumarchey, también explícita o implícitamente recogida en los textos académicos portugueses. El positivismo de Dumarchey y la interpretación de la contabilidad como representación de la riqueza y de las cuentas como clases de elementos, constituyeron las ideas centrales de estos maestros.

Después del libro de Amorim de 1929, el salto siguiente en textos universitarios fue favorecido por la reforma de la enseñanza superior de 1949. Introdujo la disciplina de Teoría de la Contabilidad, cambiando con ello el posicionamiento académico, como muestra el “*Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional*”, de Cruz Vidal, publicado en 1956.

Pero el cambio de contexto sólo se produce en 1963, con la publicación y entrada en vigor del *Código da Contribuição Industrial*.

Como base tributaria, los beneficios normales fueron substituidos por el beneficio obtenido ajustado, los profesionales responsables de la contabilidad fueron sometidos a registro, y la fiscalización de las cuentas de las sociedades anónimas y de las sociedades de responsabilidad limitada, fue profundamente cambiada.

ABSTRACT

In 1956 Vlaemminck has published "*Histoire et Doctrines de la Comptabilité*", this history was later enhanced in the Castilian version by Gonzalez Ferrando, edited during 1961.

In 1959 Gonçalves da Silva has published "*Doutrinas Contabilísticas – Resumo e crítica das principais*".

In the history of accounting, the last third of the nineteenth century together with the and first half of the twentieth century, make the period in which accounting become an academic discipline, and also the period of the doctrines.

The task in this essay is to find answers to the questions: what doctrines were endorsed by Portuguese academics and how has developed the accounting period in Portugal, from 1900 to 1950?

In order to clarify the context by 1900, one proceeds to brief history reference from establishment of the "Aula do Comércio de Lisboa", this is from beginning of organized official education including double entry, up to 1900.

As organization teaching periods stand out:

- from "Aula do Comércio" until 1815, edition of "*Guarda-livros Moderno*",
- from 1815 until 1844, this year "Aula do Comércio" was moved to "Liceu Nacional",
- from 1844 until 1869, year of one reorganization of business education, this was moved from "Liceu Nacional" to "Instituto Industrial and Commercial de Lisboa (IICL)",
- finally, period after 1884, Degree of Commerce at university level, and organization as at the beginning of the 20th century.

Considering the legal framework, the dates standing out are:

- 1833, publication of the Commercial Code de Ferreira Borges,
- 1867, when it was allowed to freely set up corporations and the accounting information was regulated,
- 1888, 1894 and 1896, respectively date of the Commercial Code of Beirão Veiga, and dates of the bank reporting rules.

Accepting the reputation of the authors, or the number of editions of their books in Portuguese, as evidence of influence, after the book of Cabral de Mendonça, in 1815, stand out the textbooks: Outeiro, (1867, 1869, 1875, 1895), Rodrigo Pequito (1875), Rodrigues de Freitas (1880,1882), and, between 1837 and 1894(4?), the eight editions of the translation of "*Método Fácil*" of Degrange. From the School of Commerce until 1900, some books in French appear to be particularly influential in the national knowledge, namely: De la Porte, Barrême, Degrange, Guibault and Léautéy. By the turn of the century the latter two authors are much cited, and often with transcripts.

In the beginning of the twentieth century, contrary to what could suggest the social prestige of two of the accounting professors in higher education during the last decade of the previous century, Rodrigo Pequito, and Rodrigues de Freitas, thought this died during 1897, accounting texts and accounting models adopted and more widely available, were from elementary and professional school teachers: José de Sá and Joaquim de Sequeira. It is particularly noted the influence of a professional school, the Escola Prática Comercial Raúl Dória.

The establishment of the Republic in 1910, rouse interest in the reorganization of public companies auditing, that was often revived, usually when there were changes in politics. But eventually, in the period from 1900 to 1950, all the attempts failed, including the ones after the revolution of 1926.

During the first quarter, the associations of accountants and the accounting journals, both had short-lived. It is worthy to note the paper referring Dumarchey, having as subject "the value", in the Revista de Contabilidade, edited by Escola Raul Dória.

The revolution of 1926, especially after the constitution of 1933, caused changes in the schools organization and conditioned professional associations.

During the thirties, the high schools system was reorganized. In 1931 the "Instituto Superior de Comércio de Lisboa (ISCL)" becomes the "Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras (ISCEF)".

In 1933, the Instituto Superior de Comercio do Porto was extinct. In the early years of the thirties it was also significantly changed the organization of professional schools.

Some researchers point out a cut in the evolution of accounting in Portugal based on the Lopes Amorim book edited in 1929, "*Contabilidade Geral*".

Considering Portuguese academic texts, this book implies a new approach to accounting and a leap forward, but, in my opinion, does not carry the end of a period. The taxation continued based in normal profit, business accounts continued tailored by the commercial code or by special legislation, as for the banking, insurance and grain milling industry, corporations continued with no requirement for audit and accountants without qualification requirements. The context did not change during the first half of the twentieth century.

After 1933, the continuity and regularity of publication of the *Revista de Contabilidade e Comércio* was a stage for the dissemination and confrontation of ideas, sometimes referred to as School of Oporto. The players were, among many others, Caetano Dias, Lopes Amorim, Luiz Viegas, Gonçalves da Silva, Guilherme Rosa, Tomé de Brito, and Camilo Cimourdain de Oliveira.

This journal was also in a privileged position to disseminate the work of Dumarchey, whose ideas were explicitly or implicitly accepted in the most academic Portuguese texts. Dumarchey's positivism and interpretation of accounting as a representation of wealth, and accounts as classes of elements, were master's ideas.

After Amorim's book, in 1929, the next leap in academic texts, comes from the higher education reform of 1949. It introduced the discipline of accounting theory, and changed the academic attitude, as exemplified by Cruz Vidal, "*Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional*", edited in 1956.

But the change in the context occurs only in 1963, with the publication, and entry into force, of the *Código da Contribuição Industrial* (Industrial Tax Code).

As tax basis, normal profit was replaced by adjusted earned profit, the professionals responsible for accounts became subject to registration, and supervision of accounts of corporations, and some limited liability companies, has been greatly changed.

PALABRAS CLAVES:

1900 a 1950, doutrinas contables, mundo academico portugues, manuales portugueses de contabilidad, historia de la contabilidade, siglo XX.

KEY WORDS:

1900 to 1950, accounting doctrine, Portuguese professors, Portuguese accounting texts, accounting history, twentieth century.

CONTEÚDO

1. Apresentação e Roteiro; 2. Antecedentes e Enquadramento; 3. Factos e contexto na primeira metade do século XX: 3.1. Legislação e Intentonas Legislativas; 3.2. Revistas de Contabilidade e Associações; 3.3. Livros, Autores e Escolas; 4. O Saber em Portugal na Primeira Metade do Século XX; 5. Visão panorâmica; Referências

1. Apresentação e Roteiro

Em 1956 Vlaemminck publicou “*Histoire et Doctrines de la Comptabilité*», história aprimorada por Gonzalez Ferrando, na versão em castelhano “*Historia y Doctrinas de la Contabilidad*”, editada em 1961. Em 1959 Gonçalves da Silva publicou “*Doutrinas Contabilísticas – Resumo e crítica das principais*”. O último terço do século XIX e a primeira metade do século XX, na história da contabilidade, representam o período de afirmação da contabilidade como disciplina académica, e também o período das doutrinas. Quais as doutrinas que colheram aplauso dos académicos portugueses e como evoluiu a contabilidade em Portugal no período 1900 a 1950?

Estes meus apontamentos pretendem registar bases para respostas.

Alinharei, em traço muito largo, algumas referências que permitam ajuizar sobre os “Antecedentes e Enquadramento” recebidos pelo século XX, quando da mudança de século.

A seguir registarei observações sobre os seguintes temas:

Legislação e intentonas legislativas;

Movimentos associativos e revistas;

Escolas ensino e Livros em destaque.

Tendo enquadrado a evolução da contabilidade no contexto, procurarei então sumariar observações sobre o acolhimento de doutrinas e o saber contabilístico em Portugal. Terminarei expondo a minha visão panorâmica¹.

2. Antecedentes e Enquadramento

Não obstante o contexto histórico de Portugal nos séculos XV a XVII legitimar outra expectativa, os primeiros livros sobre partidas dobradas impressos, em português, foram editados já na segunda metade do século XVIII, em 1758 e 1764. Em qualquer destes dois livros há sequências de parágrafos que correspondem a tradução literal do texto de Barrême (1721), e, no livro de 1764, também há sequências de parágrafos que são tradução literal de texto de De la Porte (1704). Foi traduzido e editado em português, em 1794, outra obra deste autor, o *Guia do Comerciante*, editado em francês em 1685. Não existe notícia de outros livros em português sobre partidas dobradas impressos antes de 1800.

Em 1 de Setembro de 1759 foi aberta a Aula do Comércio de Lisboa. As lições preparadas para ditar pelo primeiro lente não foram impressas na época. O texto não se enquadra em modelo de qualquer dos autores então notáveis, ou pelo menos divulgados nos países latinos, e também não corresponde a modelo significativamente diferente dos dois manuais impressos em português em 1758 e 1764. Sem prejuízo do reconhecimento de

¹ O texto foi escrito para justificar a minha interpretação do período, em troca de correspondência com o estimado professor e amigo Prof. Doutor Esteban Hernández Esteve. Muito lhe agradeço ter motivado este apontamento.

influência castelhana na terminologia, e no entendimento dos livros *Diário* e *Razão*, também é razoável reconhecer influência de autores em francês com base na organização e conteúdo do ditado. Acresce que a influência francesa também é suportada pela lista de títulos da biblioteca que foi inventariada quando da sucessão do autor, João Henrique de Sousa, o primeiro lente.

O ditado na Aula do Comércio, condicionou o saber contabilístico em português durante décadas. A organização do ditado manteve-se mesmo depois do período difícil da Aula de Comércio de Lisboa, deixada sem instalações, por lhes ser dada outra afectação, durante quase dois anos, quando da sucessão a D. José I e afastamento do Marquês de Pombal, em 1777. O códice n.º 2965, existente na Biblioteca da Universidade de Coimbra, com exemplos datados de 1872 e 1897, documenta a continuidade da organização e conteúdo do ditado até cerca da viragem de século. Nesta última data decorria o décimo primeiro curso, e mantinha-se a organização das aulas sobre partidas dobradas adoptada no primeiro. Na última década do século XVIII o ensino comercial registou a abertura da Aula de Faro em 1791, e, já depois da viragem do século, estendeu-se ao Porto, em 1803, na Academia Real de Marinha e Comércio. Curiosamente não há qualquer notícia sobre alterações no modelo de ensino sobre as partidas dobradas, ou sobre manuais impressos adoptados em qualquer das escolas.

O período entre 1807 e 1821 foi um período de grande instabilidade nas instituições portuguesas: em defesa das Invasões Napoleónicas, a Rainha e o Regente, depois Rei D João VI, e o governo do reino sediaram-se no Rio de Janeiro. Mas quer a Aula do Comércio de Lisboa, quer a Academia Real de Marinha e Comércio, no Porto, continuaram a funcionar. Continuou a ser atribuída grande importância ao ensino relacionado com o comércio, facto até evidenciado pela criação no Brasil de Aulas do Comércio em 1809 no Rio de Janeiro e 1811 no Maranhão.

Na Aula do Comércio de Lisboa o ditado como texto base manteve-se até 1815, embora com aditamentos e alterações, e sem prejuízo de terem sido adoptados compêndios impressos para outras disciplinas, por exemplo para aritmética.

Houve edições de textos impressos, relacionadas com partidas dobradas:

José Gonçalves Ramiro (1800 e 1803) e de
Manuel Luís da Veiga (1803 e 1817),

Mas não tiveram impacto no ensino, nem mérito especial que mereça destaque.

Só a partir de 1815 o texto ditado foi substituído pelo o livro impresso de Cabral de Mendonça, um tomo de "*O Guarda-Livros Moderno*", depois reeditado em 1823 e 1835. Sempre em formato oblongo, mais largo que alto, tal como a "*Ciência*" de De la Porte (1704), não há alterações significativas de edição para edição.

Depois do regresso, em 1821, do Rei do Brasil, as décadas dos vinte, trinta e quarenta, e primeiros anos da seguinte, até 1852, foram politicamente muito agitadas. Verificou-se

prolongada confrontação entre os absolutistas e liberais, abarcando o fim do reinado de D. João VI e reinados de D. Pedro IV, D. Miguel e D. Maria II, e registaram-se profundas alterações nas instituições portuguesas, incluindo as relativas ao ensino. Em 1833 foi publicado o primeiro código comercial, o Código Comercial de Ferreira Borges². Em 1836 foram criados os liceus nacionais e foram expulsas as ordens religiosas. Dentro da reorganização do ensino de 1837, dita de Passos Manuel, as Academias de Marinha de Lisboa e Porto foram integradas no sistema de ensino, e convertidas em Academias Politécnicas. A Academia do Porto continuou a oferecer o curso comercial.

A organização do ensino comercial manteve-se, e também o manual de Cabral de Mendonça como base de ensino até 1844, ano em que o ensino comercial da Aula de Comércio de Lisboa foi integrado no liceu. *O Guarda-Livros Moderno* prolongou de 1815 a 1844 a influência dos autores em francês, Barrême e De la Porte.

Não conheço informação explícita sobre os textos de apoio ao ensino das partidas dobradas usados no período entre 1844 e 1869, em que a Aula do Comércio foi a 4ª Secção, ou Secção Comercial do Liceu de Lisboa. Como curiosidade, anoto que, embora legalmente não fosse essa a designação, a secção continuou socialmente identificada por Aula do Comércio. Nestes 25 anos houve edições da tradução do livro de Degrange e foram editados vários manuais, designadamente dos autores Domingos d'Almeida Ribeiro, João Francisco de Assis, J. J. C. e, já em 1867, José Maria de Almeida Outeiro.

Em 1867 a Carta de Lei de 22 de Junho estabeleceu a liberdade de constituição das sociedades anónimas, pondo fim à necessidade de autorização caso a caso. O mesmo diploma clarificou a prestação de contas no artigo 31.º, estabelecendo a obrigação de apresentar, no fim de cada ano, “*relatório da situação comercial, financeira e económica*”, “*balanço*” e “*conta de ganhos e perdas*”. Alterações legislativas e reorganizações do ensino comercial em 1867 e 1869 precederam e prepararam a reorganização em que foi criado o Instituto Industrial e Comercial de Lisboa (IICL). Em 1870 foi provido como professor de contabilidade Rodrigo Afonso Pequito, mais tarde promotor da reorganização do ensino que conduziu à abertura, em 1884, do Curso Superior de Comércio. Foi ministro, Par do Reino e muito influente como político. Em 1911 passou a professor do então criado Instituto Superior de Comércio e jubilou-se em 1919. Era muito considerado em 1913, ano em que proferir a lição de abertura do ano académico.

Este professor editou um manual sobre partidas dobradas em 1875, que só teve uma edição e, na década iniciada em 1890 (Santos; 1993:prefácio), era referenciado como não estando disponível há muito.

² Almeida Costa (2001:408) esclarece que “... em boa análise, pouco mais era que a compilação de preceitos já recebidos, entre nós, a título de direito subsidiário.”

No Porto, a Academia Real da Marinha e Comércio, criada em 1803, em 1837 deu lugar à Academia Politécnica do Porto³. Esta escola passou por várias reorganizações, assumindo particular visibilidade no período em que Rodrigues de Freitas foi professor, entre 1855 e 1896. O grande destaque político desta figura é evidenciado pela existência no Porto de uma avenida e de um liceu com o seu nome. Embora tenha editado um livro de contabilidade em 1880, reeditado em 1882, não tem a mesma dimensão como autor de contabilidade. Em 1889, como titular da 17^a cadeira, que incluía a contabilidade, nos últimos anos de funcionamento da Escola Politécnica, conforme indicação no “*Annuário da Academia Polytechnica do Porto*” de 1889/1890 (pág.29) indicava o manual (sic) “*La La Comptabilité*”, do autor Lefèvre, como texto base. O número muito reduzido de alunos do curso comercial na Academia neste período, escrito em cada ano com um dígito, reduz a influência desta indicação. O curso de comércio professado na Academia foi extinto em 1897, sem prejuízo de continuar a existir, à semelhança do que acontecia em Lisboa, no Instituto Industrial e Comercial do Porto (IICP).

Em 1864 foi criado o Instituto Industrial do Porto, em reorganização do ensino industrial, e, em 1886, pela reforma de Emídio Navarro, este foi reorganizado, acrescentando o ensino comercial, e tomando a designação de Instituto Industrial e Comercial do Porto (IICP). Não há professores de contabilidade a destacar. A documentação e referências por mim conhecidas, relativas ao IICP, não documentam a oferta do Curso Superior de Comércio no Porto antes de 1903. Quando da feira de Paris, em 1900, o IICL, portanto o instituto de Lisboa, anunciava o Curso Superior de Comércio sem qualquer referência ao IICP.

Desde 1815 até 1900 justificam registo os seguintes autores e datas das edições (considerando como referência a primeira edição de cada um⁴):

António Rodrigues da Silva (1829).

Edmond Degrange, traduzido para português por Manoel Joaquim da Silva Porto (1837*,1852,1853,1856,...,1894(94?)*-8^aedição),

Domingos d’Almeida Ribeiro⁵ (1842*, 1860* e 1865*).

³ Por corresponder a uma realidade diferente da verificada no Porto, anote-se que Lisboa existiu uma Escola Politécnica (“**Escola Polytechnica de Lisboa**”), fundada em 1837, e que em 1911 foi incorporada na Faculdade de Ciências de Lisboa. Mas **não incluía curso de comércio**, estava focada no ensino preparatório para as escolas militares, do exército ou marinha.

⁴ Faltam biografias de muitos autores e e cotejo sistemático dos textos, o que dificulta a visão do conjunto. Os asteriscos assinalam os textos que observei directamente, e existem no Fundo José António Sarmento da Biblioteca da faculdade de Economia.

⁵ Conforme Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira, Vol. II, pág. 77, ensinou língua grega no Liceu Nacional do Porto desde 1841. H. O. Carqueja agradece ao colega Lívio Correia Pereira (na altura professor do ISMAI) a chamada de atenção para esta fonte. O livro de 1865 tem o título de “Manual do Aprendiz de Comércio” e não respeita directamente à contabilidade. Sobre os livros editados em 1842 e 1860 foi publicada nota de recensão “Dois Tratados sem nome de autor”, por Hernâni O., Carqueja no “Jornal de Contabilidade” n.º 270, ano XXIII, Setembro de 1999, pág. 281 a 283.

V. Poitrat , traduzido por Manuel A. Malheiro (1944*);
João Francisco de Assis (1850* e 1863*);
J. J. C. (1862 e 1871).
José Maria d' Almeida Outeiro (1867, 1869, 1875* e 1895).
Rodrigo Afonso Pequito⁶ (1875*);
Francisco José Monteiro (1878 e 1889).
J. J. Rodrigues de Freitas (1880 e 1882).
José Augusto Pereira Nunes (1893).
Luiz M. dos Santos (1893*)⁷
António Magalhães Peixoto (1893, 1910)
Ricardo José de Sá (1895, 1903, 1912, 1912, 1919*, 1926)

O autor português com mais edições do mesmo título no período até 1900 foi José Maria d' Almeida Outeiro⁸, quatro edições em 1867, 1869, 1875 e 1895.

A simples leitura da lista de autores e obras surpreende pelas oito edições da tradução de Degrange, do “*Método Fácil*”, face ao número de edições de qualquer dos textos originais em português. O aparente sucesso do livro de Degrange é uma evidência frequentemente invocada para ilustrar a continuada influência de autores em francês, facto que é reforçada pela edição do livro de Poitrat, em 1844, e por uma edição em Lisboa de livro em francês sobre contabilidade agrícola. Acresce a expressa indicação por Rodrigues de Freitas do manual por Lefèvre, em 1890, outro manual em francês.

Já noutro lugar, apreciando os manuais de Domingos de Almeida Ribeiro editados em 1842 e 1860, observei que surpreendia a sucessão de edições do “*Método Fácil*”, face à qualidade dos textos de edições de autores portugueses. Algumas destas eram, aparentemente, melhores alternativas. Mas os autores portugueses também surpreendem quando referem, sem qualquer destaque, Degrange entre os muitos autores de sistemas de livros de escrituração.

Publicado já na última década do século, o livro de Luiz M. dos Santos, — “*Tratado de Contabilidade Comercial (Escrituração e Cálculo)*”; 1893; Lisboa e Rio de Janeiro, Empresa Litteraria Fluminense; 920 páginas — pode tomar-se como referência do saber em português. Cerca de 600 páginas são dedicadas a noções do comércio e escrituração, e cerca

⁶ Deve ser considerado como primeiro académico português de contabilidade, embora em 1870, aquando do seu primeiro provimento, ainda não existisse o curso superior. O Curso Superior de Comércio foi criado em 1884, com a sua influência, e foi o seu primeiro professor de contabilidade.

⁷ Considero este livro uma boa base para aferir o saber divulgado em Portugal no final de século. O autor era diplomado pelo IICL, onde foi aluno de Rodrigo Pequito, e também tinha o curso superior de letras. O **livro** foi distribuído simultaneamente em Lisboa e no Rio de Janeiro e foi **premiado pela Associação Comercial de Lisboa**. Mantém a exposição das partidas dobradas como **descrição seca de procedimentos**, sem propósitos de teorização. Mantém a classificação de contas em gerais e particulares herdada do século XVIII. É muito abrangente, dedica capítulos especiais à contabilidade industrial, seguradora, bancária e agrícola. Cita Guilbault e, a propósito da bolsa, Lefèvre.

⁸ Este autor algumas vezes é destacado pelas referências que faz ao livro editado em 1764.

de 300 a cálculo. O texto consiste na descrição de procedimentos, sem qualquer assomo de preocupação com teorização, e evidencia continuidade de ideias vindas da Aula do Comércio. Por exemplo, continua a acolher a classificação das contas em gerais e particulares, embora procurando conciliar os conceitos com a classificação de Guilbault, que cita. Não invoca teoria para expor as regras de debitar e creditar, enuncia-as sem personalizar as contas. Sobre procedimentos de escrituração, destaca como casos especiais os sistemas logismográfico (Cerboni), o sistema de Desarnaud de Lésignam, o sistema de Jones de Bristol e outros Métodos Ingleses. Separadamente descreve, como um sistema “da prática”, o sistema Diário-Razão (Degrange).

Os movimentos associativos de contabilistas, que especialmente no último quarto do século XIX, tiveram visibilidade em vários países europeus, também se verificaram em Portugal.

Em 1885, impulsionada por Ricardo de Sá, surgiu a “Associação Portuguesa de Contabilidade”, que é referida por Brown (1968/1905:295). Teve vida efémera, talvez por falta de apoio da profissão.

Em 1894 foi constituída outra associação cuja designação começou por ser “Associação da Classe dos Empregados de Contabilidade”, designação que sugere inspiração sindical. Editou o que pode ter sido a primeira revista de contabilidade em português, uma primeira série, talvez com um só número, com o título “*Comércio*”, e numa segunda série editou mais números⁹, pelo menos 1 a 15, algumas vezes reunindo vários num único volume. O título da edição variou. A primeira designação foi “*Boletim da Associação dos Empregados de Contabilidade*”, e depois “*Boletim do Instituto da Classe Comercial de Lisboa*”. O volume com os números 8 e 9 está datado de 1901, e o volume com os números 11 a 15 de 1902. Anote-se que neste boletim é várias vezes citado, o livro “*La Science des Comptes*” de Léautey e Guibault, sendo mesmo feitas breves transcrições, e também é citado “*La Comptabilité*” de H. Lefèvre.

Merecem registo, como marcas importantes do contexto geral, a evolução da emissão de notas e as crises financeiras. Recorde-se que, desde D. João IV até 1911, os “reis” foram a unidade de conta da moeda portuguesa. São concedidas autorizações para emitir notas: ao Banco de Lisboa em 1821, ao Banco Comercial do Porto em 1833, à Companhia Nacional Confiança em 1844. Em 1846 é criado o Banco de Portugal. Registe-se também que, depois de crises menores, se desenvolveu uma crise financeira em 1891 que justificou a dispensa da conversão de notas e originou a atribuição ao Banco de Portugal, em exclusivo, do privilégio da emissão de notas com curso legal em Portugal Continental e Ilhas Adjacentes.

A liberdade de constituição das sociedades anónimas a partir de 1867 marca o início de um período que abarcou toda a primeira metade do século XX. O progressivo reconhecimento de interesse público na informação contabilística é evidenciado pela promulgação do Código Comercial em 1888, pelos privilégios e funções do Banco de

⁹ Pude analisar quatro volumes da segunda série, com os números 3, 4, 8 e 9, 11 a 15 (este datado de 1902)..

Portugal a partir de 1891, pelo início da regulamentação sobre a informação contabilística dos bancos conforme os diplomas de 1894 e 1896. Continua a acentuar-se quando, em 1901, o legislador autoriza as sociedades por quotas. Mais tarde estende a sua atenção à actividade seguradora e indústria de moagem e aperfeiçoa a regulamentação específica destes sectores. Entretanto, embora haja várias intentonas legislativas, ressaltando as actividades citadas, mantém-se como regime geral sobre a informação contabilística, o do Código Comercial de 1888, o regime esboçado em 1867.

Procurando resumir a evolução da influência de autores estrangeiros até final do século XIX, concluo: está bem documentada a persistente influência de textos em francês na evolução do saber contabilístico em Portugal, desde a Aula do Comércio até 1900.

Tiveram particular influência, até 1844, De la Porte e Barrême. Com primeira edição em 1837 teve particular sucesso editorial a tradução do livro de Degrange. Em final do século XIX, 1890, Rodrigues de Freitas indica como base de ensino o texto de Lefèvre, mas o reduzido número de alunos tira expressão a esta possível influência.

Eugène Léautey e Adolphe Guibault autores da “*La Science des Comptes mise à la portée de tous*”, foram citados no final de século XIX. Anote-se desde já que continuaram a exercer influência e frequentemente citados, divulgados e conhecidos pelos autores em português no primeiro quartel do século XX.

3. Factos e contexto na primeira metade do século XX

Considero a evolução em Portugal do saber e práticas contabilísticas, durante toda a primeira metade do século XX, integrados no período que também abarca o último terço do século XIX. É um período iniciado com a liberdade de constituição de sociedades anónimas, 1867, e cujo fim é marcado pela publicação e entrada em vigor, em 1963, do Código da Contribuição Industrial. A grande mudança começou em 1949, com a reforma do ensino superior de Pires de Lima, que introduziu a disciplina de Teoria da Contabilidade. Em 1956, o livro “*Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional*”, de Cruz Vidal, exemplifica o novo modelo académico de textos.

Esta minha leitura da história não colhe unanimidade.

Gonçalves da Silva, numa breve abordagem à História da Contabilidade em Portugal, em 1984, considerou em períodos diferentes o primeiro e o segundo quartel do século XX, acentuando mudanças cerca dos anos trinta.

Também Matos Carvalho et al (2002) interpretam a evolução considerando que o livro de Lopes Amorim em 1929 corresponde a um corte, e marca o início de uma etapa que rotulam “patrimonialista”.

Leonor Ferreira et al (1995), não reconhecem um corte entre o primeiro e o segundo quartel, mas integram toda a primeira metade do século XX num longo período iniciado em meados do século XVIII. Não reconhecem o corte relativo à liberdade de constituição das sociedades anónimas e reorganização do ensino causadora da contratação de Rodrigo Pequito.

Embora eu reconheça o livro de Amorim, de 1929, como marca do início de novo patamar nos textos de académicos em português sobre partidas dobradas, e atribua importância às alterações do ensino elementar e médio nos primeiros anos da década dos trinta, não considero que lhes corresponda uma alteração de contexto. Este tinha sido significativamente alterado quando foi dada liberdade à constituição das sociedades anónimas e, poucos anos depois, foi alterada significativamente a organização do ensino comercial. Só voltou a ser profundamente alterado pelo Código da Contribuição Industrial e legislação que o complementou.

Cada etapa histórica é caracterizável simultaneamente pela prática profissional e pela estruturação do saber dominantes. Embora a prática tenha melhor tradução nos registos que sobrevivem, quando falta o levantamento adequado destes, aceito que os exemplos em livros e revistas possam ser tomados como referência. Não tendo sido observados registos, e existem por exemplo nas casas exportadoras de vinho do Porto, tomo, como amostras da prática, os exemplos em revistas e livros.

Depois de terminado o século XIX e durante a 1.^a metade do século XX, são referências do contexto da actividade e saber contabilísticos:

- legislação e intentonas legislativas,
- movimentos associativos e revistas,
- escolas, ensino, e livros em destaque.

Para facilidade de abordagem considerarei separadamente estes temas.

Anoto desde já que toda a primeira metade do século XX pertence a um período em a contabilidade das empresas, em especial das sociedades anónimas, foi adquirindo visibilidade, muita importância como constructo social e também ganhou dignidade académica. Os manuais evoluíram de descrições e exemplificação da técnica da escrituração em partidas dobradas para exposição estruturada, implicando justificação das soluções adoptadas.

3. 1. Legislação e Intentonas Legislativas

Quando da abertura do século estava em vigor o Código Comercial de 1888, (também conhecido por Código de Veiga Beirão), que dava algum realce à informação contabilística. Já estava também em vigor a imposição de certas contas nos balancetes e balanços a produzir pelos bancos (Decreto de 12 de Julho e Portaria Régia de 1 de Setembro, de 1894, e Lei de 3 de Abril de 1896). Em 1901 foi publicada a Lei das Sociedades por Quotas, o que potenciou a construção de sociedades e também o interesse pela contabilidade. Em 1907 o legislador criou o Conselho de Seguros e regulamentou a informação a prestar pela actividade seguradora, (Decretos de 21 de Outubro e 29 de Dezembro de 1907). Os cuidados do legislador estenderam-se depois, em 1924 e 1928 à indústria de moagem e, pontualmente, impuseram a certas actividades normas de informação contabilística, com propósitos de fiscalização ou de fomento.

Ao longo da primeira metade do século XX e em visão global, continuaram em vigor as disposições do Código Comercial, com ressalva da informação contabilística das

actividades bancária, de seguros e da indústria de moagem. Cada um destes sectores foi objecto de regulamentação específica.

Não tiveram sucesso as muitas iniciativas legislativas focadas na fiscalização de contas das sociedades anónimas. Mantém actualidade o seguinte texto que subscrevi como um dos autores da publicação “*Revisores Oficiais de Contas — 20 anos de uma profissão*”(Carqueja et al; 1994:11; realces acrescentados):

“Sem qualquer propósito de apresentar a ideia como tese, mas unicamente fazendo uma constatação, após o início do século (ou já em 1892 e 1896?) as iniciativas e as preocupações do legislador com a fiscalização das sociedades foram evidenciadas em correspondência com preocupações significativas sobre a organização da sociedade portuguesa:

- *A **Implantação da República** é seguida pelo regulamento para a fiscalização de sociedades anónimas de 13 de Abril de 1911.*
- *A **revolução de 28 de Maio de 1926** serve de enquadramento ao projecto de diploma publicado pelo jornal “O Século” em fins de Dezembro de 1926.*
- *Após a **constituição de 1933** e dificuldades políticas do Estado Novo em 1935 segue-se a lei de 1936, que tem sequência com grande atraso em 1943 e acaba por não passar à prática depois de nova retoma em 1949 (14 anos depois...).*
- *Apesar de, **após o acabar da guerra** e estando em primeiro plano os regimes democráticos e as economias de mercado, dentro de uma certa lentidão, o legislador ter nova iniciativa, o projecto do Decreto Regulamentar da Lei n.º 1995 em 1949, este nunca foi posto em vigor.*
- *No **repensar da sociedade portuguesa de 1968/69**, mas por acção individual do Ministro Almeida Costa, terminam mais de três quartos de século de hesitações sobre a fiscalização das contas com o Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969, que pode ser interpretado como a primeira pedra do instituto jurídico correspondente a uma nova profissão: **revisor oficial de contas**.*
- *Os avanços e recuos de diferentes teses de organização político-social que seguem o “**25 de Abril de 1974**” correspondem a um multiplicar de estudos e propostas sobre soluções possíveis (?) para a revisão de contas com desfecho no Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de Dezembro.*
- *A **integração no seio da Europa** e a “digestão” da nova realidade são o pano de fundo, aliás explicito pelo legislador no preâmbulo, para o diploma que agora suporta a profissão de revisor oficial de contas, o Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro.*

*Como resulta desta listagem de iniciativas legislativas, **as manifestações do interesse do legislador pela “fiscalização das contas e da gestão das sociedades” não tiveram consequências duradouras até 1969**, contudo merecem alguns apontamentos pelo*

menos procurando esboçar algumas linhas mestras das soluções propostas em cada caso.

... ..

*Apesar da importância das companhias, em especial das majestáticas, traduzida nas funções que desempenharam e influencia que tiveram, o anonimato como forma de organização empresarial só entra na categoria das soluções normais quando deixa de ser objecto de alvará ou resolução régia (governamental) e o legislador aceita a liberdade de constituição. Entre a constituição da Companhia de Comércio da Índia (fundada no reinado de Filipe III em 1628), e outras que se seguiram, até à Companhia do Grão Pará e Maranhão e Companhia Geral da Agricultura dos Vinhos do Alto Douro (1753 e 1756, respectivamente, tempo do Marques do Pombal) passa mais de outro século depois, por **carta de lei de 22 de Junho de 1867**, o legislador preceitua;*

*“...As sociedades anónimas constituem-se pela simples vontade dos associados, **sem dependência previa de autorização administrativa e aprovação dos seus estatutos**, ...”*

*Este diploma altera a terminologia legal adoptando, como no Código Comercial Napoleónico Francês (1807), a expressão sociedade anónima e deixando de usar o termo “companhia” que continua a ser usado nalguns países anglo-saxónicos. Durante três décadas, pelo menos, a terminologia legal aceitava como equivalentes as expressões “sociedade anónima” e “companhia de comércio”. Nesta carta de lei aparece o instituto do Conselho Fiscal com o enquadramento que, retomado pelo Código Comercial de 1888, se manteve até as alterações de 1969, e continuou como uma estrutura possível no Código das Sociedades Comerciais de 1986. **Até à carta de lei de 1867** existem fiscais representando o governo junto das companhias, nos **termos previstos em cada estatuto quando da autorização prévia**. Parece-nos correcta a interpretação de Pires Cardoso que considera estes fiscais na mesma linha dos comissários régios, dos comissários da Republica, dos comissários do governo e delegados do governo, muito característicos das empresas concessionárias, e não como esboço da fiscalização confiada aos Conselhos Fiscais em 1867, e, através do Código comercial de 1888, até 1969.*

*Nos mais de **100 anos desde a carta de lei de 1867 até ao Decreto-Lei de 1969** são várias as iniciativas legislativas que merecem referencia, embora todas goradas, algumas logo que propostas e outras passados anos.*

*As **linhas mestras** do Conselho Fiscal estabelecidas na carta de Lei de 1867 são **retomadas** no Código Comercial de Veiga Beirão (1888). A última década do século passado (XIX) foi de preocupação politica e por isso não se estranha que pouco tempo decorrido sobre a aprovação do Código comercial de Veiga Beirão, 1888, seja divulgado em 1892 o projecto Baptista de Sousa (Visconde de Carnaxide) sobre a*

fiscalização das sociedades anónimas e que em 1897 o governo apresente uma nova proposta para reforma da lei quanto a sociedades comerciais. “

Ainda relativamente à fiscalização das sociedades, e à competência dos membros do Conselho Fiscal, ou dos Comissários do Governo (fiscais do Governo em empresas concessionárias), como auditores, é elucidativo o seguinte texto de que Fernando Pessoa foi co-autor em 1926 (RCC ; 1986; nr.s 193/96: 92-93, destaques acrescentados, ... [texto não transcrito]):

*“...Quantos são os membros dos Conselhos Fiscais que examinam a valer as contas da Sociedade Anónima? Quantos são os membros dos conselhos Fiscais que têm as habilitações precisas, de contabilistas, para esse exame? Salvo casos excepcionais, os membros dos Conselhos Fiscais são escolhidos por serem homens sérios e de boa posição social. **Não consta, porém que a seriedade seja a contabilidade, nem que a boa posição social seja um curso intuitivo de guarda-livros.***

*Escolhem-se homens sérios para os conselhos Fiscais. Mas os homens sérios podem ser estúpidos – há muitos - ; os homens sérios podem ser confiados - há muitíssimos -, os homens sérios podem ser desleixados – há imensos -, e o accionista perde o seu dinheiro, sem que os homens muito sérios deixem de ser muito sérios, o que é uma consolação insuficiente para quem perdeu o dinheiro que ficou da **fiscalização incompetente, senão inexistente dos homens de muita seriedade.***

Tudo isto, no fundo, é uma comédia sem graça...

.....

*... São funcionários do Estado, que é, como toda a gente sabe, o mais mal servido de todos os patrões. São nomeados por obscuros lances do xadrez partidário, sem prémio se serviços políticos e para que veraneiem todo o ano no seu **comissariado**; são **nomeados para não fazer nada**, e é efectivamente o que fazem. Deles, pois, é o Reino dos Ceús ... Deixemo-los e voltamos à terra.”*

Os preceitos do Código Comercial de 1888 implicando a informação contabilística em vigor durante a primeira metade do século XX têm alcance muito limitado. Merece, talvez, realce a enumeração das qualidades da informação no texto do artigo 29º (realces acrescentados):

*Todo o comerciante é obrigado a ter livros que dêem a conhecer, **fácil, clara e precisamente**, as suas operações comerciais e fortuna.*

Procurando sumariar a evolução do quadro legal sobre a informação contabilística durante a primeira metade do século XX, regista-se:

1. Continuidade na aplicação dos preceitos que passaram da Carta de Lei de 22 de Junho de 1867 para o Código Comercial de 1888, relativos à escrituração comercial e à fiscalização das contas das sociedades anónimas. As intenções legislativas relativas à fiscalização das sociedades anónimas acabaram sem resultados.
2. Regulamentação específica relativa à escrituração comercial das actividades bancária, seguradora e da industria de moagem; regulamentação que foi sendo apurada.

3.2. Revistas de Contabilidade e Associações

Dada a frequência com que os periódicos de contabilidade aparecem ligados a associações abordo os temas em conjunto.

Em Portugal, a história do aparecimento e evolução dos primeiros movimentos associativos e das publicações profissionais ligadas a associações ou independentes, só está esboçada. Com algumas correcções justificadas por documentação só conhecida ou analisada em data posterior, infra repito uma minha exposição sobre este tema.

Em 1885 foi criada a Associação Portuguesa de Contabilidade. É referida por Brown (1905/1968:295) com o comentário de que nunca tinha adquirido influência (*standing*) e que, quando ele escrevia, ou seja 1905, tinha desaparecido há muito. É confirmada a sua existência por várias fontes, mas teve vida efémera.

Em 1894 foi criada a Associação dos Empregados de Contabilidade, que depois adoptou as designações de Associação de Classe dos Guarda-Livros e, ainda, mais tarde, Instituto da Classe Comercial de Lisboa. Editou pelo menos 15 números de boletim, que teve também diferentes designações, no primeiro número “*O Comércio*”. A data de criação indicada baseia-se em texto de António Alves de Mattos¹⁰. Este, como membro da Comissão Técnica da “Associação dos Empregados de Contabilidade”, foi autor da “*Memória sobre a classificação das Contas Digráficas*”, opúsculo impresso na Tipografia Baeta Dias, Lisboa¹¹. Expressamente refere que a Comissão Técnica “*ocupou-se . . . , no ano transacto. . .*”, texto que sugere que em 1894 já existia a Associação de que se intitulava “membro”. Em 1900, sendo editor Florindo de Assis Gonçalves e impressoras a Tipografia de Eduardo Rosa, rua da Madalena 29 e 31, Lisboa, foi distribuído o Boletim da Associação dos Empregados de Contabilidade. No texto faz-se referência a boletins distribuídos no mês de Novembro de 1899, contendo um projecto de remodelação e, em Outubro de 1900, outro que continha o balanço do primeiro semestre. A redacção transborda de amargura pelo desinteresse dos

¹⁰ Na ortografia da época: Mattos.

¹¹ O exemplar consultado contém uma dedicatória ao “Il.º Ex.º Snr. Rodrigo Afonso Pequeto”. Pelo testemunho implícito sobre a existência da Associação transcreve-se o seguinte parágrafo de abertura: “*A associação da classe dos empregados de contabilidade ocupou-se nas últimas sessões da Comissão Técnica, no ano transacto, da classificação de contas de que o nosso prestigioso consócio e dedicado trabalhador o Sr. Ricardo de Sá, fizera previamente duas conferências na mesma associação. Tratado o assunto no seio da comissão, permitimo-nos divergir em alguns pontos da classificação apresentada pelo nosso distinto colega.*”

associados pela vida associativa. Não obstante este número, 3 da II série, indicar como data de edição o ano de 1899, o conteúdo prova que só foi distribuído em 1900. Em Junho de 1900, foi publicado o número 4 da mesma II série, fazendo parte deste um artigo subscrito pelo *Conselheiro, Ministro dos Negócios Estrangeiros e ilustre sócio de mérito Francisco António da Veiga Beirão*. Como director continua a ser indicado António Alves de Mattos. Em 1901 foi distribuído o exemplar com os números 8 e 9 da II série, mas com o título de “*Boletim do Instituto da Classe Comercial de Lisboa*”. Note-se que entretanto tinha sido aprovada a mudança de designação, conforme é noticiado. Manteve-se o mesmo director. Neste número mencionava-se a colaboração de “distintos homens de ciência” e de “antigos alunos do Instituto Industrial e Comercial de Lisboa”¹². Dele consta uma declaração do “Conselho Técnico” da “Associação de Classe dos Guarda-Livros”. Note-se que o ano de 1901 é também o ano em que foi promulgada a Lei das Sociedades por Quotas, portanto o reacender da chama associativa pode ter tido influências contextuais. Em 1902 foi distribuído o volume com os números 11 a 15, que faz referência à “Associação da Classe de Guarda-livros do Porto”, sobre cuja existência não há outra recensão. Em final, este volume de 1902 lista os sócios: 3 honorários, 101 efectivos e 4 correspondentes. Rodrigo Pequito é um dos sócios honorários, e Ricardo de Sá é o sócio efectivo nr 8 e é identificado como “*chefe da contabilidade do Banco Nacional Ultramarino e publicista*”. Face ao que foi anotado entendo que a mesma Associação foi designada Associação dos Empregados de Contabilidade, depois Associação de Classe dos Guarda-Livros e ainda Instituto da Classe Comercial de Lisboa. Em 1902 era reduzido o número de associados não há notícias posteriores que lhe respeitem.

Faz parte da história do ensino da contabilidade em Portugal, o papel promotor que no início do século XX, em 1902, foi desempenhado no Porto pela Escola Prática Comercial Raul Dória. Por esta escola foram editadas duas revistas. A revista “*O Guarda-Livros*”¹³, tendo como director Raul Dória foi distribuída desde Agosto de 1908 até Março de 1914. Os três primeiros volumes têm formato maior que o quarto.

Depois foi distribuída, em 1916, a “*Revista de Contabilidade*”¹⁴. Só tenho conhecimento de alguns números, que considero como um dos melhores testemunhos do saber contabilístico em Portugal no início do século XX. Merece registo um artigo de António Alves de Mattos em que este transcreve parágrafos da *Théorie Positive de la Comptabilité*, de Dumarchey. Alves de Mattos foi um interveniente na Associação dos Empregados de Contabilidade de 1894.

É facto que a escola Raul Dória adquiriu particular prestígio, mas existiram outras escolas, pelo menos em Lisboa e no Porto. Em Lisboa existiu um Curso Comercial na Escola

¹² Serve de base a este apontamento o “*Boletim do Instituto da Classe Comercial de Lisboa*”, n.ºs 8 e 9 – 2.º série, 1901, de que foi editor Florindo d’ Assis Gonçalves e que foi impresso pela Typ. da Parceria António Maria Pereira, Beco dos Apóstolos, 11- 1.º Lisboa.

¹³ Só analisei os números já encadernados.

¹⁴ Analisei números formando um volume encadernado, não pesquisei em biblioteca a possibilidade de mais números.

Académica, fundada em 1847, e que continuava aberta no início do século XX, pelo menos até ao início da segunda década, considerando a informação e conteúdo de um Memorial de que é autor o professor da escola Carlos Florêncio Ferreira e tem os exemplos datados de 191?. Da referida publicação faz parte um quadro de classificação de contas “segundo a teoria do Sr. Ricardo de Sá”.

O fundador da Revista de Contabilidade e Comércio, José Henriques Garcia, era titular de um diploma de guarda-livros datado de 1929 pela Escola de Comércio, do Porto, fundada em 1920. Esta escola coexistiu com a Escola Raul Dória; pode ter havido outras.

Em 1910 foi distribuída a “*Instrução Comercial em Casa*”, que deu lugar em 1911, à “*Revista Comercial e Industrial*”, que, em 1913, acrescentou à designação “*Portuguesa e Brasileira*”¹⁵. Esta revista editada em Lisboa, teve como director e proprietário Ernesto de Albergaria Pereira e, a atender ao conteúdo dos números nossos conhecidos, não esteve ligada a associações. Embora mais focada no comércio publicou com frequência artigos sobre contabilidade¹⁶.

Conforme as observações de Joaquim Guimarães (2006), por alvará de 30 de Maio de 1911 foi constituída a associação ACEE – Associação de Classe dos Empregados de Escritório. Existe na BNP um opúsculo com 24 páginas, “*Crítica à Lei das Associações das Sociedades Anonymas*” por Ricardo de Sá, editado por esta associação ainda em 1911, o que sugere que os guarda-livros tiveram um papel activo nesta associação desde a constituição. Joaquim Guimarães (2006) anota que o estatuto foi alterado por alvará de 18 de Junho de 1914 e que a associação mais tarde publicou o “*Boletim da Associação de Classe dos Empregados de Escritório*”. Identificou três exemplares existentes na Biblioteca Nacional, e transcreve texto dos Boletins s/n datados de Janeiro e de Fevereiro de 1932. Verificou ter sido apreciada em assembleia, em que o total de votos expressos foram 43, a transformação em Sindicato. Embora na assembleia noticiada não tenha sido aprovado a transformação, 22 votos contra e 21 a favor, é razoável conjecturar que pode ter sido esta associação que, mais tarde, deu azo ao sindicato. Entretanto, em análise do boletim de Janeiro de 1932, Guimarães destaca a discordância dos “contabilistas não diplomados” com a pretensão de aos “contabilistas diplomados” ser reconhecido o exclusivo de exercer as profissões de “guarda-livros”, “contabilistas” e “peritos-contabilistas”. Embora o título de perito-contabilista fosse reservado a diplomados, qualquer das referidas profissões estava, e ainda continuava de facto em livre exercício quando da promulgação do Código da Contribuição Industrial, na década de sessenta. Anote-se ainda a existência e intervenção de núcleo de contabilistas, então dentro do Sindicato de Empregados de Escritório, nos trabalhos que vieram a resultar no Plano Oficial de Contas em 1977.

A “*Revista de Comércio*”, começou a ser distribuída em 1914, teve como director Mosés Bensabat Amzalak, e era inicialmente propriedade da Associação Académica do

¹⁵ Agradeço ao colega amigo José Martins Lampreia a chamada de atenção para a mudança de designação.

¹⁶ Foram observados os números de 1911 a 1913 em encadernação que pertenceu a José Henriques Garcia.

Instituto Superior de Comércio¹⁷. Conforme notícia publicada no número 43 referido a 1 de Outubro de 1916, 8.^a série, subscrita pelo professor Mosés Amzalak, a propriedade da revista foi transferida para a “Associação dos Comercialistas Portugueses”. Embora centrada no comércio e dando particular atenção a assuntos comerciais, e ao ensino superior de comércio, publicou artigos relativos a contabilidade, a maioria subscritos pelo professor Luiz Viegas.

Entretanto, em 1913, tinha sido fundada a “Associação dos Comercialistas Portugueses”. Os Comercialistas eram os diplomados com o Curso Superior de Comércio. Esta publicou o Boletim da Associação dos Comercialistas Portugueses de que só tenho notícia sobre dois números (I e II), o número II em Outubro de 1915. Do único exemplar que observei, n.º II de Outubro de 1915, não constam indicações sobre direcção ou edição. Um dos artigos, respeita a escrituração de obrigações e é assinado por António Alves de Mattos, *comercialista, Chefe da Contabilidade da Companhia Portuguesa de Fósforos*, portanto o mesmo profissional que foi director do boletim da “Associação de Classe dos Guarda-Livros”. Anota-se ainda, pela evidência que traduz sobre o prestígio do ofício de guarda-livros, a qualificação profissional de outro autor, António Maria Pires: “*comercialista, guarda-livros da Junta de Crédito Agrícola e professor*”. Esta associação, conforme supra foi referido, em 1916 assumiu a propriedade da “*Revista de Comércio*”¹⁸.

Joaquim Guimarães (2009:3) regista que, conforme “Esboço Histórico” que consta do Boletim nr.4, pág.s 45-48, do Sindicato Nacional dos Comercialistas em 29 de Junho de 1926 foi criada a Associação dos Comercialistas do Norte de Portugal. Do esboço consta a indicação dos órgãos sociais eleitos até à gerência de 1933, com excepção da de 1932, e ainda informação sobre a transferência da biblioteca quando da extinção do Instituto Superior de Comércio de Porto, anotando que eventualmente terá chegado algum espólio até à actual Escola Comercial Filipa de Vilhena. Não tenho mais notícias sobre esta associação regional e sediada no Porto, que, durante alguns anos, coexistiu com a Associação dos Comercialistas Portugueses. Esta transformou-se, em 1935 no Sindicato Nacional dos Comercialistas, que, mais tarde, já na segunda metade do século, publicou, com edição muito irregular, o “*Boletim do Sindicato Nacional dos Comercialistas*”. Este boletim inclui artigos sobre contabilidade, e, no número de Setembro de 1954 uma preciosa súmula sobre a evolução do ensino comercial em artigo do Dr. Caetano da Veiga.

Conforme alvará de 17 de Dezembro de 1917, publicitado no Diário do Governo, 2.^a série, n.º 4 de 5 de Janeiro de 1918, foi criada a associação de guarda-livros: *Associação de Guarda-Livros Portugueses (Associação de Classe)*. Um dos subscritores da criação foi Joaquim José de Sequeira, autor, contabilista e professor de comércio, Nada mais se sabe

¹⁷ Em 1914 só o Instituto de Lisboa tinha esta designação (desde 1911). No Porto só existiu Instituto Superior de Comércio a partir de 1918. Confirmei a existência de alguns números deste boletim na biblioteca do actual ISEG.

¹⁸ Existe colecção da revista, infelizmente com faltas, na biblioteca do actual ISEG.

sobre esta associação que, provavelmente, teve vida efémera. Entretanto documenta a renovação de interesse associativo.

A “*Gazeta do Empregado de Escritório*”¹⁹ foi distribuída em Outubro de 1925, tendo como director Bernardino Barreiros Godinho e teve a redacção e administração em Arraiolos (Alentejo). O director assinou artigos sobre contabilidade. Em Abril de 1927 foi distribuído o número 13 e, em Outubro do mesmo ano, o número 14, mas este em formato menor e com um editorial sob o tema “Recomeçar”, em que refere a suspensão de distribuição. Não tenho conhecimento de números posteriores. Registe-se, entretanto, que o director escreve em 1929 (pág. 103) e 1930 (pág. 163), em “*A Voz do Comércio*”, defesa de sistema de registos de que reivindica autoria, “*O Meu Sistema*”, justificando conjectura sobre problemas resultantes de acusação de plágio e fim da edição.

A “*Revista de Comércio e Contabilidade*”²⁰, apareceu em 1926. Foi editada em Lisboa e só foram distribuídos seis números, tendo também sido efectuadas vendas de volumes com os números encadernados. É hoje uma raridade bibliográfica muito pretendida porque teve como colaborador em todos os números o poeta Fernando Pessoa. É particularmente citado o artigo “*Sobre a inutilidade dos conselhos fiscais*”. Outro foi F. Caetano Dias, mais tarde primeiro director da “*Revista de Contabilidade e Comércio*”.

Por alvará de 28 de Janeiro de 1928 foi constituída a “*Associação de Classe dos Contabilistas e Guarda-Livros do Norte de Portugal*”, cujos estatutos foram alterados em 21 de Março de 1933, data em que passou a denominar-se “*Associação dos Contabilistas e Guarda-Livros de Portugal*”. Esta, pouco tempo depois foi transformada no “*Sindicato Nacional dos Contabilistas e Guarda-livros do Distrito de Porto*”, cujos corpos gerentes foram eleitos em 1934, no seguimento de proposta da Associação extinta. Além dos sócios efectivos (apenas no distrito do Porto), o estatuto do sindicato passou a contemplar sócios correspondentes, o que lhe permitiu declarar âmbito nacional.

Enquanto Associação, pelo menos de 1929 a 1931, distribuiu a “*Voz do Comércio*”²¹, que apresentava como quinzenário dos Contabilistas e Guarda-Livros. Só obtive dados sobre a vida desta publicação até Agosto de 1931; tinha boa qualidade, quer em conteúdos quer em apresentação. Teve como director António Martins da Fonseca com a sua redacção e administração no Porto. É uma fonte rica em apontamentos biográficos de contabilistas e em reconhecimento de autores influentes. Em especial merecem registo os artigos sobre história da contabilidade por Carlos de Carvalho, autor brasileiro.

Em 1942, pretendeu o Sindicato de Porto estender a sua área de jurisdição aos distritos de Vila Real, Bragança, Guarda, Castelo Branco, Aveiro, Viseu e Coimbra, anotando na

¹⁹ Publicação referenciada com base nos n.ºs 1 de 1925, 5 de 1926, 13 e 14 de 1927.

²⁰ Fazem parte da pequena colecção de livros e revistas do autor, um conjunto encadernado e os números soltos 1, 2, 4 e 5.

²¹ Na colecção observada, existem faltas.

petição que existiam sindicatos similares em Braga²² e Viana. Não tenho elementos sobre o seguimento da petição mas as dificuldades associativas posteriores sugerem insucesso. Faz parte do relatório do sindicato de 1942, que nesse ano foi recusada autorização para a constituição de um sindicato análogo de contabilistas e guarda-livros no distrito de Lisboa, tendo sido justificada a recusa com o entendimento oficial de que os contabilistas e guarda-livros deveriam ser enquadrados no sindicato dos empregados de escritório. Em 1943 o relatório que acompanhou as contas limita-se a registar que “*as circunstâncias graves que a nossa vida associativa atravessa são por demais conhecidas*”. Em 1944 o sindicato passou por grave crise financeira, acabando os profissionais de contabilidade enquadrados nos sindicatos de Empregados de Escritório. Já anotei, a propósito deste Sindicato, sediado em Lisboa, que acolheu núcleo de contabilistas, especialmente activo quando dos projectos sobre normalização²³.

Em 1932 foi distribuído o primeiro número da revista “*Revista de Direito e Técnica Comercial*”, editada em Lisboa, em que o Prof. Caetano Maria Beirão da Veiga aparece indicado na lista dos 3 directores e proprietários. A revista inclui um artigo sobre “*Reservas Matemáticas — Necessidade e Finalidade*” do professor do então Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras (ISCEF). Só pude comprovar a existência deste primeiro número²⁴. É provável que não tenha tido continuidade.

A “*Revista de Contabilidade e Comércio*” foi fundada em 1933 por José Henriques Garcia, tendo como director, durante os dois primeiros anos, F. Caetano Dias. Manteve a edição como propriedade privada, primeiro do fundador e depois de uma sociedade por quotas. Embora tenha registado falhas na distribuição, que nem sempre foi regular, chegou ao III milénio tendo sido distribuído em 2011 o número 240, completando sessenta volumes. Depois de Caetano Dias foram seus directores o fundador, José Henriques Garcia, depois Hernâni Carqueja, seguidamente Almiro de Oliveira e novamente Hernâni Carqueja, a partir de 1993. Durante décadas foi a revista de referência na academia de língua portuguesa e teve reconhecido acolhimento na academia de língua castelhana. Esta revista documenta a divulgação e acolhimento dos escritos de Dumarchey, e é uma das bases mais elucidativas

²² O relatório e contas do exercício de 1937, sob o título “Passeio Anual” na página 9, refere que o terceiro passeio, que não chegou a realizar-se então, estava programado para Braga na sequência de pedido do **Sindicato Nacional dos Contabilistas, Guarda-Livros e Empregados de Escritório do Distrito de Braga**. Admitindo que não houve erro nesta menção, observa-se que em Braga o Sindicato era o mesmo dos Empregados de Escritório, portanto sem a separação que existiu no Porto até 1944. Entretanto regista-se o título do sindicato de Braga.

²³ Servem de base a esta nota um folheto com os estatutos do sindicato e alguns relatórios de contas (anos de 1932, 1933, 1935, 1936, 1937, 1938, 1939, 1940, 1942 e 1943) da Associação (até 1933) e do Sindicato. Não conhecemos outros testemunhos escritos, designadamente os que permitiriam esclarecer a reorganização em 1944 do Sindicato do Porto e explicar o título em 1937 do Sindicato de Braga, e também Viana, em 1942. Deve ser registada a eleição, em 1943, de Salazar como sócio honorário pelo Sindicato de Porto, facto que pode indiciar tentativa, sem sucesso, de sobrevivência política.

²⁴ Existe exemplar na Biblioteca Pública Municipal do Porto (Cota P-B-2999).

sobre as correntes de pensamento consideradas nas décadas dos trinta e dos quarenta pelos autores portugueses. No seguimento de observação sobre a importância desta revista no desenrolar da história da contabilidade em Portugal, feita por Gonçalves da Silva (1983/84;513-514), observação corroborada por Cimourdain de Oliveira (1983/84;515-525), Carqueja (1997:RCC213:145-182) justifica o rótulo de “Escola do Porto”, com base na revista como cerne de divulgação e discussão, e sua edição no Porto. Acolheu artigos em castelhano, até 1950 estes respeitam muitas vezes a publicidade, gestão de vendas, e gestão de pessoal. O autor em castelhano mais notado é José Gardó, que assina 29 artigos desde o n.º 1 ao 143, dos quais, 18 entre 1933 e 1950. Também nesta revista, os autores franceses continuam a ter muita visibilidade, algumas vezes em francês outras vezes em tradução. Anota-se como exemplo o artigo “*La Amortissement Bloqué*”, em 1935, de E. René Delaporte, mas destaca-se Jean Dumarchey que assina 8 artigos até 1947, em francês, ou traduzidos por Guilherme Rosa ou por A.A. Dória. Entre os autores portugueses que publicaram na Revista de Contabilidade e Comércio até 1950, sobressaem F. Caetano Dias, Jaime Lopes de Amorim e F. V. Gonçalves da Silva, mas muitos outros merecem registo, Moisés Bensabat Amzalak (em assuntos de história), A. Tavares júnior, Caetano da Veiga, Camilo Cimourdain de Oliveira, Francisco Xavier Antunes, Guilherme Rosa, Luís Mourão, L. F. de Carvalho, Virgílio Martins Moreira e muitos outros. Na segunda metade do século XX, destaca-se Rogério Fernandes Ferreira, que escreveu em todos os números desde o 111 ao 240.

Em 1945 foi criada a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC), reconhecida legalmente por alvará de Janeiro de 1946, tendo como principais impulsionadores contabilistas formados pelo então ICL, actual ISCAL, muitos deles de um grupo que já em 1937²⁵ tinha organizado a I Semana de Contabilidade, Os contabilistas portugueses devem a esta associação a representação e aparecimento em reuniões e associações internacionais, em que merece destaque a “*UEC — Union Européenne des Experts Comptables, Economiques e Financiers*”, além de inúmeras iniciativas de conferências e outros eventos, e a distribuição depois de 1954, embora com interrupções, de um boletim associativo. Até 1954 a Revista de Contabilidade e Comércio deu cobertura regular às notícias sobre a actividade da SPC. Durante alguns períodos, posteriormente, a SPC publicou um boletim. O reconhecimento internacional e a representatividade profissional e académica desta associação justificaram, na segunda metade do século, a existência de um representante na Comissão de Normalização Contabilística. Na última década do século XX, por falta de actividade, a SPC perdeu visibilidade.

A observação do conjunto das revistas e movimentos associativos no período 1900/1950, apoia as seguintes conclusões:

²⁵ De 16 a 22 de Dezembro, conforme notícia e transcrições da Revista de Contabilidade e Comércio nr 21 de 1938.

1. Diferentemente do que aconteceu em vários países, em Portugal as associações de contabilistas tiveram dificuldade em vingar. Teve vida efémera e com pouca visibilidade O Instituto da Classe Comercial de Lisboa, associação criada em 1894 e ainda existente quando do início do século XX. A Associação de Guarda-livros Portugueses, criada em 1917, sendo um dos subscritores Joaquim José de Sequeira teve também, provavelmente, vida efémera; não se conhece a evolução. A Associação de Classe dos Contabilistas e Guarda-Livros do Norte de Portugal, criada por alvará de 1928, como resulta da designação foi uma associação de classe, pelo que a transformação em sindicato não surpreende. Mas o sindicato também não teve vida longa, acabou absorvido em 1943.
2. Teve mais sucesso a Associação de Classe dos Empregados de Escritório, constituída em 1911 e alterada em 1914, que, segundo as observações de Joaquim Guimarães, pode posteriormente relacionar-se com o Sindicato de Empregados de Escritório de Lisboa., Esta acolheu os guarda-livros na qualidade de empregados de escritório, e, já na segunda metade do século XX, destacou-se pelo núcleo de contabilistas que foi muito interveniente a propósito da normalização.
3. Após a constituição do estado corporativo, em 1933, tornou-se difícil a criação ou existência de associações profissionais, mas, em 1945 foi criada a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC), com a designação “sociedade” embora de facto uma associação, e declarando como objecto o desenvolvimento científico. Teve períodos de muita visibilidade e representou os profissionais portugueses, nas conferências e associações internacionais, durante décadas.
4. Durante o primeiro quartel do século XX, as revistas de contabilidade, independentes, patrocinadas por escolas, por associação de estudantes ou associações profissionais, tiveram vidas curtas. Merece destaque especial a citação e transcrição de parágrafos do livro de Dumarchey (1914) “*Theorie Positive de la Contabilité*” feita em 1916 por António Alves de Mattos, na *Revista de Contabilidade* (editada pela Escola Raul Dória) n.º 19 (15 de Novembro 1916), pág. 296 a 304, “*O Valor da Contabilidade*”. Merece também destaque o apoio que as revistas relacionadas com o Curso Superior de Comércio receberam de Mosés Bensabat Amzalak. O segundo quartel abre, em 1926, com a *Revista de Comércio e Contabilidade*, que teve vida curta, 6 números, mas publicou artigos assinados como autor ou co-autor por Fernando Pessoa, o que lhe confere especial interesse. Depois, a *Voz do Comércio* que foi distribuída pelo menos de 1929 a 1931, e que se distinguiu por documentar o intercâmbio com o Brasil
5. A *Revista de Contabilidade e Comércio*, distribuída a partir de 1933 e ainda publicada no início do século XXI, documenta intercâmbio ibérico e com a América do Sul, especialmente com o Brasil. Até meados do século XX representou uma plataforma para divulgação e confrontação de ideias que tem sido referida por Escola do Porto, embora acolhendo os académicos e outros autores, não só de Porto e Lisboa, mas de várias outras localidades. Esta revista foi uma das bases de divulgação do positivismo e neocontismo de

Dumarchey. Deu continuidade ao aplauso de Lopes Amorim, na sua “Contabilidade Geral”, de 1929, e à divulgação iniciada em 1916 por Alves de Mattos.

3.3. Livros, Autores e Escolas

Na procura de uma visão de conjunto, entre 1900 e 1950, procurarei destacar eventuais ligações entre livros, autores e as escolas.

No primeiro quartel do século XX, o Instituto Industrial e Comercial de Lisboa contava com Rodrigo Afonso Pequito, provido como professor de contabilidade desde 1870. Este professor tinha influenciado a reestruturação do ensino comercial em 1884, e, em 1911, também foi um actor na reestruturação conducente à criação do Instituto Superior do Comércio de Lisboa (ISCL), que abriu em 1912. O Instituto Industrial e Comercial de Lisboa deixou então de oferecer o Curso Superior de Comércio. Rodrigo Pequito só foi jubilado em 1919, mas não foi notado como autor de contabilidade no século XX. Sucedeu-lhe, no Instituto Superior de Comércio, Luiz Viegas, citado pelo que escreveu sobre câmaras de compensação ou, em 1926, sobre fiscalização das sociedades anónimas, mas, no primeiro quartel, não por textos sobre contabilidade.

O IICL, após a já referida estruturação em 1911, manteve o ensino de contabilidade a nível médio, mas os seus professores do primeiro quartel do século XX não deixaram textos que aqui devam ser referenciados.

Os dois autores do primeiro quartel do século XX com maior visibilidade, pelos assuntos que abordam e pelo número de edições dos seus livros, dirigem-se principalmente o ensino comercial elementar e médio, ou mesmo o ensino sem mestre, são:

- Ricardo José de Sá

Tratado de Contabilidade (1903, 1920),

Escrituração Comercial – Teórica e prática para aprender sem Mestre (1912, 1914, 1926),

Critica à Lei das Sociedades Anónimas (1911),

Verificação e Exames de Escrita (1912),

- Joaquim José de Sequeira

Compêndio Prático de Escrituração e Contabilidade Comercial (1901, 1909, 1913, (4.^a edição?), 1919, 1924-6.^a edição);

Escrituração e Contabilidade (1922);

Tratado Prático e Completo de Contabilidade Geral —Escrituração e Cálculo (1929).

Ricardo José de Sá, promotor da primeira associação de contabilistas em 1884, e novamente de outra associação em 1894, continuou a fazer sentir a sua influência no início do século XX, que se estendeu ao Brasil, através dos artigos, designadamente nas revistas da Escola Raul Dória, e dos seus livros. Tanto o “*Tratado*” como a “*Escrituração*” tiveram

edições póstumas, e o livro *Verificação e Exames de Escrita* é o primeiro sobre o assunto em português. Procurando ajuizar sobre as ideias deste autor escrevi (Carqueja; 2002;4/5; destaques conforme original):

*«Distingue três significados no termo conta, operação, demonstração dum resultado como acontece numa factura, e o significado de **conta descritiva** que é o seguinte: “as (contas) que conglobam as operações efectuadas com o mesmo indivíduo, ou debaixo da mesma denominação”*

*Anote-se o conceito de contabilidade²⁶: “ .. Contabilidade como a ciência que determina as **leis que regem as contas** relativas aos factos e actos gestivos, quer públicos quer particulares”, e o de factos gestivos*

“ Factos gestivos são os fenómenos económicos que imprimem qualquer variação aos valores administrados, como ...”

O não acolhimento do personalismo é evidente mesmo ao enunciar regras para debitar e creditar; distingue não só a “ pessoa que recebe ou conta que representa os valores que entram” mas ainda “as contas de resultados”. Não presume pessoas quando refere contas de resultados.

Sobre o balanço merece realce o seguinte texto:

“ ... o balanço digráfico existe no próprio sistema²⁷, faz parte integrante d' ele, é até a base em que ele assenta ” “...”O balanço geral tem por objectivo reconhecer:

- 1.º a situação dos valores existentes;*
- 2.º a situação das dívidas activas;*
- 3.º a situação das dívidas passivas;*
- 4.º a situação do gestor.”*

Como exclui da classe de valores existentes as dívidas activas e passivas, a enumeração podia sugerir a contraposição das três primeiras classes (valores existentes + dívidas activas – dívidas passivas), à situação do gestor, o que não acontece pois esta não equivale ao “Activo Líquido”, dado entendimento e classificação de empréstimos e obrigações. Na sua taxonomia contabilística distribui as contas por quatro séries, respectivamente “Contas de Capital Nominal ou de Fundos Aplicados”, “Contas de meios de acção”, “Contas de resultados” e “Contas Pessoais”. As contas de “Obrigações” e “Empréstimos” aparecem enquadradas na mesma série que a de Capital, são fundos aplicados, o que é coerente com os seus

²⁶ Em nota é transcrita a seguinte definição de contabilidade como aprovada no congresso de guarda-livros de Paris em 1889: “A contabilidade é um dos ramos da ciência administrativa e tem por objecto constatar os movimentos, e o estado económico da fortuna, pública ou particular”. Como Ricardo de Sá esteve presente neste congresso este conceito foi necessariamente uma sua referência, e clarifica a sua intenção quando propôs enunciado diferente.

²⁷ Lopes Amorim, muito mais tarde, em 1929, sob as vestes de “equilíbrio patrimonial”, expõe entendimento muito semelhante.

exemplos de balanços, mas afasta a hipótese de coerência das suas propostas com o que veio a ser rotulado de teoria do proprietário (em que se contrapõe activo e passivo a situação líquida, esta vista como situação do proprietário). Simultaneamente é evidente o realce da figura do gestor²⁸ quer nos objectivos do balanço, quer no conceito implícito na discriminação que faz dos "Meios de Acção" e das "Contas Pessoais". Parece correcto considerar o seu entendimento como próximo da teoria da entidade, especialmente sob a variante de entidade representada pela gestão²⁹.»

Joaquim José de Sequeira apresenta-se como contabilista e professor de comércio. Curiosamente é também um dos promotores da associação de contabilistas: Associação de Guarda-Livros Portugueses (Associação de Classe), com alvará de 1917 que, provavelmente, teve vida efémera. Aparecem livros deste autor à venda em alfarrabistas brasileiros, o que indicia acolhimento também no Brasil. O seu livro³⁰ “*Compêndio Prático de Escrituração*” teve seis edições ao longo do primeiro quartel, de 1901 a 1924. Escreveu artigos na *Revista de Contabilidade* da Escola Raul Dória. Tal como Ricardo de Sá, adopta conceitos dentro do continuum vindo já da Aula do Comércio: (1924:110, destaque conforme original):

*“Conta, em escrituração, é a descrição das diversas operações ou transacções da mesma espécie, reunidas sob o mesmo título ou rubrica, ou que dizem respeito a um só individuo. As contas dividem-se em **próprias, especiais e particulares.***

(1927:12) “*Na teoria da escrituração são adoptadas as Palavras Deve e Haver para significarem o Débito e o Crédito de qualquer conta. O débito é sinónimo de Entrada. O crédito é sinónimo de Saída.*” (1927:13) “*Conclui-se portanto: que tudo quanto a conta recebe é debitado; e tudo quanto conta entrega é creditado.*”

A exposição deste autor mantém a descrição de procedimentos sem preocupações de teorização, entretanto evidencia a não personalização das contas.

No Porto, a Academia Politécnica deixou de oferecer o Curso de Comércio em 1896, e o professor de economia e contabilidade, Rodrigues de Freitas, faleceu em 1897. Não obstante o Curso Superior de Comércio também existir no Instituto Industrial e Comercial do Porto

²⁸ Outros autores da época focaram a atenção na gestão, ou nos resultados desta. Este é um dos aspectos que nos parece merecer destaque em Ricardo de Sá.

²⁹ Cotejando esta posição com a de Gonçalves da Silva encontra-se muita semelhança.

³⁰ Registo e agradeço a ajuda recebida do colega Joaquim Guimarães para consulta dos livros deste autor.

(IICP)³¹, que foi reorganizado em 1905, e, depois, em 1918, no Instituto Superior de Comércio do Porto (ISCP), não há textos impressos a citar deixados pelos professores de contabilidade de qualquer destes Institutos durante o primeiro quartel do século XX.

Entretanto o Porto assume nos primeiros anos do século XX uma importância especial como foco de divulgação do saber contabilístico através da escola fundada em 1902 por Raul Montes da Silva Dória e denominada Escola Prática Comercial Raul Dória, muitas vezes abreviadamente só referida por “Escola Raul Dória”. Manteve actividade até 1964. A credibilidade da escola era reforçada pelo reconhecimento dos seus professores, pelos textos impressos, e pelo conteúdo das revistas publicadas, primeira *O Guarda-Livros* e mais tarde a *Revista de Contabilidade*, acolhendo autores de todo o país.

A escola editou número significativo de manuais, alargando o seu espaço de influência, por exemplo:

- 1.º Guia de Escrituração Comercial (1900, 1909, 1915);
- 2.º Balanços – Apontamentos (1914, 1919);
- 3.º Escrituração de Seguros – Apontamentos (1914).

Entre os professores contou-se Tamagnini Barbosa, que também foi professor catedrático no ISCP. As soluções divulgadas pela escola não se afastam das propostas por Ricardo de Sá ou Joaquim de Sequeira.

No segundo quartel do século XX perde significado considerar separadamente a evolução no Porto e em Lisboa. O Instituto Superior de Comércio do Porto foi extinto em 1933, e só em 1952 foi criada a Faculdade de Economia na Universidade do Porto.

Ao curso superior de Comércio sucederam em Lisboa, em 1931, as licenciaturas em ciências económicas e/ou financeiras, e a estas, em 1949, as licenciaturas em economia ou em finanças. A Licenciatura em Economia cursada, a partir de 1953, no Porto, tinha organização que a aproximava da Licenciatura em Finanças cursada em Lisboa. Mais tarde ganhou visibilidade a gestão e a Licenciatura em Gestão. Muitos contabilistas actuais são licenciados em economia, finanças ou gestão, a contabilidade só no terceiro quartel do século XX passou a ser referência de graus académicos específicos.

A existência no Porto, primeiro de associação e depois de sindicato de contabilistas e guarda-livros, e da *Revista de Contabilidade e Comércio* e a continuidade, só em Lisboa, de disciplinas de contabilidade no ensino superior, conduziu a um espaço único com valias complementares. Curiosamente esse espaço tem sido referido como “Escola do Porto”, com base na edição da *Revista de Contabilidade e Comércio*, que oferecia um palco para os autores. De facto há uma corrente de ideias, em que divergência terminológicas entre os autores não afastam um núcleo de ideias comuns, que se pode designar como escola do Porto.

³¹ A minha análise dos diplomas legais e documentação conhecidos não me permitiu clarificar a efectiva oferta do Curso Superior de Comércio entre 1896 e 1905.

Mas essa escola incorpora muitas achegas, reúne mestres de Lisboa, do Porto e de outras localidades, por exemplo Braga.

Dado que cerca de 1933 é profundamente reorganizado o ensino técnico, e que passam a ter papel importante os manuais nele adoptados para ensino de contabilidade, depois desta data justifica-se distinguir os textos marcadamente académicos dos textos dirigidos ao ensino da contabilidade ao nível médio e elementar.

São obras de cunho académico ou justificam destaque especial, pelo contributo que representaram na época, ou divulgação que tiveram, os autores e publicações em português, incluindo traduções, a seguir indicadas:

- Jaime Lopes Amorim —
 “*Lições de Contabilidade Geral*”
 (1929, lições ao curso de 1928/1929)
- Polybio Garcia —
 “*A Unificação dos Balanços*”
 (1935, dissertação para concurso de professor auxiliar).
- Eduardo M. Baptista de Oliveira —
 “*Noções de Organização Industrial*”
 (1937, 1947 lições no Instituto Comercial de Lisboa).
- F.V. Gonçalves da Silva —
 “*A Regulamentação Legal de Escrituração Mercantil*”
 (1938, tese de doutoramento).
- Guilherme Rosa —
 “*Contabilidade Industrial. Desgaste e Reintegração de Instrumentos*”
 (1938 — livro de divulgação)
- F. Caetano Dias —
 “*Contabilidade Geral*”
 (1931 — livro para apoio de lições)
 “*Contabilidade Industrial e Agrícola*”
 (1938 — livro para apoio de lições)
- Jean B. Dumarchey —
 “*A Teoria Positiva da Contabilidade*”
 (1943 — Tradução de Guilherme Rosa)
 “*Contabilidade Moderna*”
 (1949 — Tradução de Guilherme Rosa)
 “*Teoria Científica dos Custos de Produção*”
 (1949 — Tradução de A. Tomé de Brito)
- J. Pires Cardoso —
 “*Fiscalização das Sociedades Anónimas*”

-
- (1943 doutoramento em ciências económicas e financeiras³²).
- F.V. Gonçalves da Silva –
“ *Contabilidade Industrial*”
(1954 — compêndio académico)
 - Caetano Léglise da Cruz Vidal –
“ *Ensaio sobre um planeamento contabilístico racional*”
(1956 — tese de doutoramento em finanças).

Dois dos autores deste período, qualificados como professores do ensino superior, Lopes de Amorim e Gonçalves da Silva, escrevem também para o ensino comercial no ensino técnico-profissional. A reorganização deste ensino, designadamente da iniciativa dos ministros Azevedo Neves e Cordeiro Ramos, ensejou os seus textos e edições:

- Jaime Lopes de Amorim
Elementos de Contabilidade e Escrituração Comercial: para uso das escolas comerciais
(1934, 1937,, 6.º edição 1949, ..., 8.ª edição 1955)
- F. V. Gonçalves da Silva
Compêndio de Contabilidade
(1934, 1939, 1942,, 7.ª edição 1949, 8.ª edição?).

Note-se que qualquer dos manuais registou pelo menos oito edições. Estes textos enformam todo o ensino nas escolas comerciais nas décadas de trinta, quarenta e cinquenta. Qualquer deles teve ainda edições depois de 1950. Têm particular importância para comprovar que os dois mestres compartilhavam dos mesmos entendimentos. A questão terminológica relativa ao reconhecimento da perda de valor do imobilizado foi erradamente interpretado como tradutora de outras divergências que não existiam. Nem mesmo a pouca importância atribuída por Gonçalves da Silva à qualificação formal da contabilidade como ciência, deve ser considerada, dado o cuidado que evidenciou em abordar os problemas com metodologia científica.

A partir de 1933 estão claramente demarcadas fronteiras entre os livros de cariz académico, os livros destinados ao ensino oficial secundário, e os livros de escrituração, que continuam a ser publicados. Pertencem a este último grupo, por exemplo, os livros de Alfredo Lamas (Lisboa): *Diferentes Problemas de Escrituração Comercial* (1939, 1943, 1944, 1946, 1948); *Escrituração Comercial Simplificada para uso dos pequenos comerciantes* (1943, 1945, 1946); *Escrituração Comercial: esquemas de lançamentos, conversão, respectivas*

³² Embora não qualificável como tema propriamente contabilístico, teve muita influência no saber contabilístico.

posições de contas (1939); *Escrituração fabril* (1946); *Contabilidade no Comércio, Indústria e Agricultura* (1948).

A observação do conjunto e da sequência temporal conduz às seguintes observações:

1. A existência de institutos industriais e comerciais, em Lisboa e Porto, desde os primeiros anos do século XX, qualifica estas cidades como polos da divulgação de saber contabilístico em Portugal. Em Lisboa existiram ainda as academias militares, com especialidades que incluíam contabilidade. Além do ensino superior, em qualquer destas cidades existiram também escolas oficiais de comércio, elementares e médias, e também escolas de comércio particulares.
2. A instauração da república, em 1910, despoletou a reorganização iniciada em 1911 do ensino superior de comércio e das universidades. Em Lisboa foi criado o Instituto Superior de Comércio, ISCL, em 1912, no Porto a reorganização que criou o ISCP só ocorreu em 1918. As alterações políticas resultantes da revolução de 1926 foram seguidas por reorganização do ensino na década dos trinta. Foram significativas as consequências da reorganização em 1931 do Instituto Superior de Comércio de Lisboa, que deu lugar ao Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras (ISCEF) e o encerramento do Instituto Superior de Comércio do Porto, em 1933, este, até pela influência na carreira académica de Lopes Amorim. A reorganização deixou os Institutos Comerciais, de Lisboa (ICL) e Porto (ICP), fora do ensino superior, e deixou o Porto sem ensino de contabilidade em curso universitário até 1952.
3. Durante o primeiro quartel não foram editados textos académicos. Os autores portugueses com maior acolhimento foram profissionais também qualificados como professores, mas não do ensino superior: Ricardo de Sá e Joaquim de Sequeira.
4. Em 1929, já no segundo quartel, foi editada a “*Contabilidade Geral*” de Lopes Amorim, livro que é um marco nos textos académicos. Na década dos trinta aparecem os primeiros livros sobre contabilidade de custos e são editados os primeiros livros relativos a provas académicas, de Polybio Garcia em 1935 e Gonçalves da Silva em 1938. Embora conceitos e ideias de Dumarchey tenham sido divulgados desde 1916, este autor colhe especial adesão dos autores portugueses depois do livro de Lopes Amorim.
5. Lopes de Amorim e Gonçalves da Silva são os autores reconhecidos pelas sucessivas gerações de estudantes das escolas comerciais depois de 1934. Os seus livros registam sucessivas edições, algumas ainda depois de 1950. Tem também sucesso o livro “*Contabilidade Geral*” de Caetano Dias, editado em 1931 e depois reeditado.

4. O Saber em Portugal na Primeira Metade do Século XX

Na primeira metade do século XX, o saber em português sobre contabilidade não pode ignorar os mestres brasileiros Carlos de Carvalho, Francisco d’ Áurea e Frederico Herrmann Júnior. Carlos de Carvalho foi o autor que noticiou, na “*Rivista Italiana di Ragioneria*”, a

existência do livro em português editado em 1764 em Turim. Foi também o autor de artigos sobre história da contabilidade publicados por “*A Voz do Comércio*”, quinzenário dos guardalivros do Norte de Portugal. A obra de referência de Francisco d’Auria³³ é de 1959, “*Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*”, mas foi director da “*Revista Paulista de Contabilidade*”, noticiado no mesmo quinzenário, e artigos seus foram transcritos na “*Revista de Contabilidade e Comércio*”. Herrmann Júnior foi o autor de “*Contabilidade Superior*”, manual divulgado em Portugal depois de 1950.

Está documentado que o livro português de Rodrigo Pequito (1875) foi citado no Brasil, que foram distribuídos no Brasil livros de Ricardo de Sá e de Joaquim José de Sequeira, e que, em 1911, foi editada em Portugal uma “*Revista Comercial e Industrial Portuguesa e Brasileira*”.

A língua e relações entre países facilitaram a circulação de livros e revistas, mas o saber da contabilidade teve acentos diferentes no Brasil e em Portugal. Lopes de Sá (2008) reconhece o predomínio de influência italiana nos autores brasileiros da primeira metade do século XX, apreciação que não é válida para Portugal. Por isso limito estas notas ao saber em Portugal, como indicado no seu título.

Não se alterou o contexto em toda a primeira metade do século XX. As contas das empresas continuaram só enformadas pelo código comercial ou por legislação especial, esta na banca, seguros e indústria de moagem de cereais, as sociedades anónimas sem exigência de auditoria, os profissionais sem requisitos de qualificação, a tributação continuou baseada no lucro normal.

Na breve nota sobre antecedentes da contabilidade em Portugal até à entrada do século XX, referi a influência dos livros de De La Porte, Barrême e Degrange. Também referi que a “*La Comptabilité*”, de Lefèvre, foi manual adoptado por Rodrigues de Freitas, na Academia Politécnica do Porto na última década do século XIX, mas esta indicação tem pouco significado dado o pequeno número de alunos que afectou.

A propósito de autores em francês da segunda metade do século XIX, registei como tendo tido acolhimento em Portugal Eugène Léautey et Adolphe Guilbault. Estes autores foram citados e comentados em textos em português, em manuais ou artigos de revistas editados em Portugal, especialmente no primeiro quartel do século XX.

Sobre a evolução da contabilidade no último quartel do século XIX, tem particular interesse registar a opinião de Rodrigo Pequito conforme carta pessoal dirigida a António Mattos, datada de 10 de Outubro de 1901, transcrita no “*Boletim da Classe Comercial de Lisboa*”, pág.s 428 e 429:

“O meu amigo sabe, tão bem como eu, que todas as publicações sobre estes assuntos foram, até certa época, cheias de empirismos; tratavam dos casos e não do caso, mas no último quartel do século findo os contabilistas, quer tratadistas dignos de

³³ Esteve presente no Congresso Internacional de Barcelona em 1929 (actas do Congresso).

consideração, quer estudiosos aplicados, orientaram melhor o seu espírito, fixando ou deduzindo logicamente princípios ou regras próprias que, partilhando do rigor matemático, se acomodam às modalidades da evolução económica e das disposições da lei.

No próprio congresso de contabilistas franceses de 1880, ainda aquele empirismo se manifesta em grande dose.

Se eu puder publicar, como espero, as minhas lições dos últimos anos, eu próprio me admirarei da diferença entre as lições de hoje e as de há trinta anos.”

Não se conhecem textos relativos às suas aulas na época da carta. Não chegou a publicar as lições, mas testemunha alterações na sua exposição.

Em 1916 começou a ser divulgada outra obra de autor em francês, que mais tarde foi traduzida e apresentada como “*Teoria Positiva da Contabilidade*” de Dumarchey. Foi citada e comentada na “*Revista de Contabilidade*, por António Alves de Mattos, portanto pouco depois da primeira edição em francês, 1914. A influência em francês foi também continuada por outros autores, por exemplo por Blairon e por Delaporte, embora menos notados.

Nos manuais em português, ao longo do século XIX, mantém-se o modelo de ensino baseado na sequência do trabalho de escrituração: abertura de escrita, Borrador, Diário, Razão, Estornos e Conferências, Balanços, soluções especiais. Os autores portugueses do século XIX enunciam regras para debitar e creditar, distinguindo contas de pessoas e de coisas, e não acolhem o personalismo. O pragmatismo acompanha uma atitude positivista e simultâneo realce da movimentação de contas como dificuldade a resolver. Os livros de Rodrigo Pequito (1875) e de Rodrigues de Freitas (1780 e 1782) evidenciam abordagens mais pensadas, mas não integradas, e desactualizadas em 1890. Como supra foi referido, em 1901 Rodrigo Pequito testemunha a alteração do saber contabilístico, mas não se conhecem os textos que adoptou. Rodrigues de Freitas, em 1890, adoptava texto de Lefèvre.

No que respeita a contabilidade como disciplina, os textos disponíveis no primeiro quartel, em português, para o ensino superior não se diferenciam do ensino médio ou mesmo do profissional. O saber prático português, à entrada do segundo quartel do século XX, rejeitava o personalismo, adoptava atitude de abordagem que poderia rotular-se de positivista, considerava como principal problema a movimentação das contas. É provável que a visibilidade da Escola Raul Dória e dos livros de Ricardo de Sá e Joaquim Sequeira, e aparente pouca influência de Rodrigo Pequito e Rodrigues de Freitas, apesar da estatura política e reconhecimento social que lhes foi reconhecida, esteja relacionada com a espontânea adesão da academia portuguesa, a partir dos anos trinta, às ideias de Dumarchey. O positivismo de Dumarchey e simultâneo destaque aos problemas de atribuição de valor e movimentação de contas, é consistente com a tradição do saber em português. Não se estranhe o aplauso e acolhimento dispensado pela academia portuguesa a Dumarchey: o aplauso, em 1929, de Lopes Amorim pode ser entendido como evidência da predisposição do saber nacional, carente de uma teoria integradora.

A influência do saber em francês, mesmo se dominante, não exclui a divulgação e apreciação das propostas dos autores pioneiros que, numa outra abordagem (Carqueja;2004:103), considere:

Edição:	Autor:
- 1876	Giuseppe Cerboni (1827-1917)
- 1891/1916	Fabio Besta (1845-1922)
- 1900	Leon Gomberg (1866-1935)
- 1914	Jean B. Dumarchey (1874-1946)
- 1919	Eugen Schmalenbach (1874-1955)
- 1922	Theodore Limperg (1879-1961)
- 1922	William Andrew Paton (1889-1991)
- 1927	Gino Zappa (1879-1961)
- 1927	Vincenzo Masi (1893-1977)
- 1929	Fritz Schmidt (1882-1950)

Nesta lista de autores só Paton é de língua inglesa. Os problemas em destaque, na Grã-Bretanha e Estados Unidos, até à grande depressão, visam mais a substância da informação que a forma. As doutrinas, tema na Europa Continental, não colhem correspondente atenção em inglês, onde são os “princípios e as convenções” que, depois de 1932, recebem a atenção. Cerca dos anos trinta existiam auditores ingleses com escritório em Lisboa ou no Porto, mas na primeira metade do século não existe, ou é muito limitada, a influência do saber contabilístico em inglês no saber e práticas portuguesas.

Os textos e propostas dos autores pioneiros, incluindo autores em inglês, foram divulgados, ou pelo menos conhecidos pela academia portuguesa durante a primeira metade do século XX?

Schmalenbach, Limperg e Zappa colocaram em foco a empresa e os resultados da sua actividade, e em segundo plano a exposição das partidas dobradas e modelos de movimentação de contas, problemas em destaque nos textos de autores portugueses divulgados no início do século XX. Estes autores em particular, que atenções colheram e impactos tiveram em Portugal?

Procurando fundamentar respostas, registo:

- as notícias relativas a congressos internacionais e eventual a representação portuguesa, e
- as referências e citações nos livros de autores portugueses.

A representação portuguesa em congressos internacionais, as notícias e a divulgação das respectivas actas, tornaram conhecidos pelos autores portugueses os autores de referência, e os reparos e conclusões desses congressos. Ricardo de Sá esteve presente no congresso de Paris de 1889, e Caetano Dias esteve presente no Congresso de Barcelona em 1929, José

Henrique Garcia marcou a presença portuguesa no congresso de 1935. Muitos congressos foram objecto de notícias em revistas de contabilidade portuguesas e outros foram objecto de referências em livros. Por exemplo Polybio Garcia (1935:21) refere os Congressos de Bruxelas em 1910, Charleroi em 1911, Gand em 1913, Paris em 1925, Bruxelas em 1926, Reims em 1928, Barcelona em 1929 e Bucareste em 1931. Notemos que o livro é de 1935. Podemos, portanto, inferir que os académicos e profissionais portugueses tomaram conhecimento das preocupações e correntes de pensamento registadas nos congressos internacionais. Acrescente-se que é provável que, pelo convívio, actas, notícias e referências, também tenham tido conhecimento dos livros mais inovadores. É razoável presumir que esses textos colheram atenção dos estudiosos portugueses.

Outro indício sobre o conhecimento e divulgação das obras e ideias dos pioneiros, consiste nas listas bibliográficas e citações nos artigos e livros de autores portugueses. As citações muitas vezes são acompanhadas por apreciações, de aplauso ou crítica.

No primeiro quartel do século XX, as revistas, embora cada título tenha tido pouca duração, são uma fonte disponível para apreciar influências. Não pode deixar de se atribuir significado à exposição sobre o valor por António Alves de Mattos (1916), tomando como referência o texto de Dumarchey na “*Theorie Positive de la Comptabilité*”.

A propósito do ensino, já anotei que não existem livros a destacar relacionados com os professores de contabilidade dos Institutos Superiores de Comércio, de Lisboa ou do Porto. Entre os autores portugueses mais notados neste período avultaram Ricardo de Sá e Joaquim de Sequeira, os seus livros sobre escrituração são os que registam mais edições. A obra do primeiro destes autores³⁴: cita e expressamente acolhe ideias de Eugène Léautey e Adolphe Guibault. Na segunda edição, póstuma, do “*Tratado*”, 1919; também o autor da actualização, António Correia de Pinho, demonstra bom conhecimento destes autores em francês. Joaquim Sequeira cita outros livros seus, legislação portuguesa e Rodrigo Pequito. A sua exposição, embora com evidente sucesso na época, é aparentemente menos apoiada que a de Ricardo de Sá.

No segundo quartel do século XX destaca-se, em 1929, o livro de Jaime Lopes Amorim. A obra de Amorim editada em 1929, afasta-se da descrição de procedimentos e pretende delinear uma teoria, mas mantém o foco na explicação da digrafia e movimentação de contas. O arrumo de assuntos, — história, defesa da contabilidade como ciência, estudo do objecto da contabilidade, explicação da digrafia, contas, balanços e equilíbrio patrimonial — e a sua grande adesão a ideias de Dumarchey, são melhor referidos qualificando-o como neocontista, e não como situado na linha de pensamento de Masi. Esta também é a interpretação de Lamouroux (1989:317). Em esclarecimento das suas ideias, registre-se o texto

³⁴ Só o desenvolvimento deste escrito me fez notar este autor. A gentileza do colega Joaquim Guimarães possibilitou-me análise do *Compendia Prático de Escrituração e Contabilidade Comercial* (1924) e do *Tratado Prático e Completo de Contabilidade Geral* (1929).

de Lopes Amorim, quando, já em 1969, publica a "*Digressão através do vetusto mundo da Contabilidade*", a pág. 558 e 559 (realces acrescentados):

"A contabilidade como ciência do equilíbrio patrimonial"

*Na minha obra denominada "Lições de Contabilidade Geral", publicada em 1929, em que defini a Contabilidade como sendo a "ciência do equilíbrio patrimonial", procurei fazer a demonstração desta ciência em perfeita subordinação a essa exigente definição de ciência que nos diz que esta é um **sistema de verdades dependentes de um princípio único**, princípio esse que deverá ser anterior às primeiras tentativas de edificação de qualquer realização de ordem prática ou técnica.*

Princípio básico do equilíbrio patrimonial: princípio do equilíbrio das variações de valor dos elementos patrimoniais

Esse princípio foi aí por mim formulado nos termos seguintes: "toda a variação de valor ocorrida em qualquer elemento ou componente do património provoca invariavelmente uma variação de valor igual noutro elemento ou componente.

*Trata-se, como se vê, de um princípio natural porque é o produto de uma concepção que serviu como que de directriz inapercebida pelos técnicos de contas que, pela sua própria força intuitiva, foram naturalmente levados a conceber um **método apropriado para registar as variações de valor dos elementos ou componentes patrimoniais a que poderemos chamar método de relevação contográfica.***

*E, como esse método tinha de ser aplicado a dois elementos distintos afectados pelas variações de valor de cada um deles, os técnicos de contas acabaram por desembocar mui naturalmente no método digráfico ou por partidas dobradas, que é como quem diz em lançamentos ou registos duplos em que figuravam importâncias iguais referentes a duas contas, de modo **que cada um desses lançamentos ou registos constituía uma expressão de equilíbrio.**"*

Consideramos também o texto transcrito da pág. 361 da "*Contabilidade Geral*" (realces acrescentados):

*"Sendo assim, a situação líquida do património bem se poderá comparar com **qualquer instrumento de medida** (manómetro, voltímetro, amperímetro, indicador de velocidade, etc.), sobre cuja escala se lê a cada instante o maior ou menor grau da estabilidade da empresa.*

Após a ocorrência de qualquer facto patrimonial quantitativo aparecerá um novo algarismo na Situação líquida denunciador duma posição de equilíbrio distinta da precedente.

Nestas condições, ao equilíbrio patrimonial expresso na Situação líquida poder-se-á dar o nome de equilíbrio quantitativo integral, visto que é o somatório de todas as posições de equilíbrio quantitativo elementar ou parcial, isto é, dos diferentes elementos patrimoniais."

A focagem de Lopes de Amorim no património não é idêntica à de Masi. O título da sua obra "*La Ragioneria come scienza del Património*", resume o seu pensamento, que confirma (1962:12) nos termos seguintes:

"A contabilidade, ..., há séculos que foi definida por ciência do património, porque se ocupou de problemas patrimoniais desde as suas origens, que se perdem na noite dos tempos."

A observação de Masi foca a atenção no património, e não na representação, que implica conhecimento e compreensão da realidade a representar. A focagem de Amorim, ao apontar o património como foco da atenção dos "logismólogos modernos", grupo em que ele implicitamente se inclui, é esclarecida, por exemplo, no seguinte texto (Amorim;1929:308): "*compete à contabilidade informar a administração . . .*". A focagem no património é um dos pilares da academia portuguesa, mas focagem no património como realidade representada ou a representar, realidade sobre a qual a contabilidade informa. O estudo de contabilidade não corresponde ao estudo da estática e dinâmica do património mas sim ao estudo da sua representação, as contas, o balanço e a digrafia aparecem sempre em destaque. O estudo contabilístico sobre estática e a dinâmica patrimoniais tem a mesma base que a de um pintor quando aprende anatomia topográfica. Portanto não tem suporte o repetido enquadramento de Lopes Amorim, e do pensamento dominante no segundo quartel do século XX em Portugal, como patrimonialista. Tendo que enquadrar Lopes Amorim face à lista de "doutrinas" só pode qualificar-se como contista ou neocontista, e positivista (se também for qualificado Dumarchey como positivista).

Anote-se que Amorim lia alemão, inglês (de que foi professor), francês e italiano, o que lhe facilitou a consulta das obras que cita. Embora limitada à indicação de autor e obra, a lista de referências (1929:509/511), entre os autores que destaquei como pioneiros, inclui expressamente J. Dumarchey (*Theory Positive de la Compatibilité e La Compatibilité Moderne*), L. Gomberg (*L' Economologique et son Historie e Grundlegung der Verrrechnungswissenschaft*), v. Masi (*La Ragioneria como Scienza del Património*) e (*Ragioneria Generale*), W. Paton (*Accounting*), G. Zappa (*Tendenze nuove negli Studi di Ragioneria*), F Schmalenbach (*Dynamish Bilanz*). Na exposição aprecia, é muito crítico, a escola que designa (1929:104) "*personalista, logismológica ou Cerboniana*", e também (1929:115) a escola "*controlista, materialista ou Bestana*". A não referência de F. Schmidt é suprida com a expressa citação (1929:310) do seu livro "*Geldwertung und*

Bilanz”. Da lista de pioneiros que tomei como base faz parte Limperg, mas este professor não publicou livros, as suas ideias demoraram a ser divulgadas.

Amorim é explícito quanto ao seu posicionamento científico, mas mesmo uma apreciação superficial evidenciaria o não acolhimento das ideias de Schmalenbach, Zappa ou Schmidt, e a quase colagem a Dumarchey. Sendo o livro de Amorim uma referência básica durante as duas décadas seguintes, pode inferir-se que o não acolhimento pela academia portuguesa, nas décadas dos trinta e dos quarenta, das soluções de Smalenbach ou Zappa não resulta de falta de divulgação, mas sim da opção, informada, por outros modelos.

Desde a última década do século XIX até ao livro de Amorim, a classificação das contas, tema que se confundia com lista de contas, e o explicar quando se debita ou se credita, foram os temas em destaque. Optou-se pela solução, desde a Aula do Comércio, de definir regras diferentes para debitar ou creditar, conforme as contas respeitavam a pessoas ou coisas. O personalismo não colheu adesão. Não obstante as várias edições do *Método Fácil* de Degrange, em Portugal a teoria das cinco contas perdeu-se na confrontação de sistemas de escrituração do século XIX, não colheu atenção especial dos autores portugueses.

Desde início do século XX, a abordagem da empresa como entidade pode sugerir influência do unicontismo, ou personalismo de Courcelle-Seneuil; mas o aprofundamento da análise esclarece que o pano de fundo é, em vários autores, o entendimento do balanço tripartido, arrumando na situação líquida os valores cuja exigibilidade é controlada pela empresa.

Na década de trinta apareceram os primeiros livros impressos em português focados na contabilidade de custos. Na Revista de Contabilidade e Comércio foi noticiada a preparação de livro sobre o tema por Lopes Amorim, de facto tal livro não chegou a ser publicado. Os livros sobre contabilidade de custos divulgados foram os de Caetano Dias e Baptista de Oliveira.

Nas décadas de trinta e dos quarenta, F. Caetano Dias, que foi director da Revista de Contabilidade e Comércio em 1933 e 1934, Professor do Instituto dos Pupilos Militares, que representou o saber nacional nos congressos de Barcelona e Rio de Janeiro, foi um autor com significativo sucesso. Na IV edição da “*Contabilidade Geral*”, 1944, indica-se que a edição regista o “10º milhar,” o que na época representa muito acolhimento. Merece registo a lista de autores do sec. XX que Caetano Dias refere como justificando citação (1944:24 destaques acrescentados) : “ *No século XX, as obras são inúmeras: J. Dumarchey, E. Leautey, L. Batardon, R. Delaporte, J. Carpentier, A. Calmes, H. Deschamps, G. Germani, F. Schmalenbach, L.R. Dicksee, etc. etc. Entre nós, como autor moderno, o Prof. J. Lopes de Amorim, o pioneiro da teoria da contabilidade de J. Dumarchey, que a expôs no seu livro “Lições de contabilidade Geral”. Atribui à contabilidade a observação dos resultados das decisões económicas e o seguimento passo a passo da actuação da administração. Em pano de fundo está necessariamente o entendimento embora não expresso, da contabilidade como sistema de informação.*”

Na década dos quarenta a edição em português das três principais obras de Dumarchey, as citações ou comentários por autores portugueses, para além dos tradutores e de Lopes Amorim, a publicação de artigos de Dumarchey, em francês ou traduzidos, na Revista de Contabilidade e Comércio, evidenciam bem a divulgação e acolhimento dos posicionamentos deste autor. Também documentam a continuidade da influência em francês. Em Portugal os entendimentos de Dumarchey caíram em ambiente propício.

Em 1949, quando da reforma dita de Pires de Lima, foram profundamente alterados os planos de cursos do Instituto de Ciências Económicas e Financeiras (ISCEF), à época única escola universitária com disciplinas de contabilidade financeira. Esta reforma marca a mudança do entendimento da contabilidade, e do seu ensino.

Anotem-se as disciplinas relacionadas com a contabilidade e economia da empresa no ensino superior ou universitário depois de 1915:

Instituto Superior de Comércio 1915	Inst. Sup. Ciências Econ. e Fin. 1931	Inst. Sup. Ciências Econ. e Fin. 1949
<ul style="list-style-type: none"> > Operações Comerciais. Contabilidade Geral > Especulação Comercial. Contabilidade bancária. Instituições Comerciais > Contabilidade Industrial. Contabilidade do Estado. > Operações financeiras a longo Prazo. > Seguros. Instituições de Previdência. Contabilidade de Seguros. 	<ul style="list-style-type: none"> > Operações Comerciais. Contabilidade Geral > Especulação Comercial; Organização Bancária. > Contabilidade industrial; Contabilidade Agrícola > Organização de Empresas e Administração de Empresas. > Contabilidade Pública Administrativa. 	<ul style="list-style-type: none"> > <u>Teoria da Contabilidade</u> > Contabilidade Aplicada > Balanços e Verificação de Contas > Especulação Comercial; Organização Bancária > <u>Economia da Empresa</u>

Fonte: Caetano Beirão da Veiga; 1954: 41 e 42.

Em 1952, quando da criação da Faculdade de Economia na Universidade do Porto, já o contexto do ensino universitário de contabilidade estava alterado. O desenvolver das lições de José António Sarmiento a partir de 1955, e de Camilo Cimourdain de Oliveira, a partir de 1956, acabou potenciado pela adopção, em 1963, pelo legislador fiscal de modelos contabilísticos mais conformes com o “*reditualismo*” ou com o “*dinamismo*” do que com o “*patrimonialismo*”, em que muitas vezes é mal arrumado o saber contabilístico dos portugueses no segundo terço do século XX. A evolução posterior foi também muito influenciada pelo livro em castelhano, “*Un Ensayo sobre teoria económica de la contabilidad*”, que teve ampla divulgação em Portugal, de José María Fernández Pirla, editado em 1957³⁵.

As implicações do apelo à racionalidade, em vez de descrição de práticas e procedimentos, na designação “*Teoria da Contabilidade*” estão exemplificadas no “*Ensaio sobre o Planeamento Contabilístico Racional*”, editado em 1956, de Cruz Vidal, e pelas

³⁵ Pessoalmente só tive conhecimento da “*Ciência da Contabilidad*”, editado em 1956 de Rodríguez Pita, já na década de setenta. Entretanto penso que este autor foi **mais conhecido por livro de cálculo financeiro**, de que já não tenho memória pessoal (HOC).

“*Lições de Teoria da Contabilidade*” de José António Sarmento, editadas a duplicador em 1955/1956. É também uma marca de mudança o livro “*Contabilidade Industrial*”, de Gonçalves da Silva, editado em 1954³⁶.

O livro de Cruz Vidal corresponde a um novo marco académico depois da “*Contabilidade Geral*”, em 1929, de Amorim, até na organização e cuidados com a referenciação bibliográfica. Por isso tem especial significado a expressa identificação dos livros de Fabio Besta, Leon Gomberg, Eugen Schmalenbach, William Andrew Paton, e Gino Zappa. Curiosamente não cita nem refere Masi, autor a que se atribui³⁷ especial influência em Portugal e no Brasil. Cruz Vidal conclui o ensaio elencando 66 observações. Justifica-se a transcrição, como indiciadora do pensamento da época, da observação nr. 58 (pg. 230):

“*Na realidade, há a considerar no planeamento contabilístico dois escalões que se situam em nível diferente, isto é, dois processos que requerem tratamento diverso: a) aquilo que poderemos designar por plano contabilístico propriamente dito; b) a uniformização do cálculo dos custos, ou seja, aquilo que os Norte-Americanos designam por standart cost finding system.*”

Também merece registo o facto de Cruz Vidal ter publicado “*A Ciência Económica das Explorações e o Balanço Dinâmico*”, em 1951, na *Revista de Contabilidade e Comércio*.

Concluindo: na primeira metade do século XX foram conhecidas e comentadas as obras de todos os outros autores supra qualificados como pioneiros, incluindo os autores que colocaram em foco a actividade e resultados da empresa. Mas, nas primeiras décadas, continuou a influência de autores franceses, em especial Degrange, Léautey e Guibault.

Em 1916, bem antes de 1929 e do livro de Lopes Amorim, já Dumarchey era objecto de análise, e foi dominante a sua influência nas décadas dos trinta e quarenta. Note-se que os entendimentos de Dumarchey não implicaram alteração significativa nos entendimentos tendencialmente positivistas desenvolvidos desde a Aula do Comércio. A divulgação e influência de Dumarchey em Portugal, e do seu materialismo e positivismo, está bem documentado pela publicação de artigos seus, alguns em francês, não traduzidos, e pela tradução das suas principais obras.

Com base nas publicações, de revistas e livros, durante o segundo quartel do século, não se confirma que as ideias de Masi tenham tido acolhimento significativo em Portugal,

³⁶ Devo a Matos de Carvalho, professor coordenador no ISCA de Coimbra, em conversa pessoal, a chamada de atenção para a importância, na época, deste livro.

³⁷ Acompanhando Lamouroux (1989:317) tenho enquadrado (por exemplo Carqueja; 2004:93) Lopes Amorim entre os neocontistas, embora patrimonialista quanto ao objecto da informação contabilística. Esta minha interpretação não colheu agrado de Lopes de Sá, por colocar em crise as raízes do neopatrimonialismo.

tantas vezes depois referido a propósito das teorias patrimonialistas³⁸ e neopatrimonialistas. Os textos evidenciam que o património é tratado pelos autores portugueses como objecto da informação contabilística. O objecto da contabilidade é a informação sobre o património, e não o estudo do património em si.

A partir da década iniciada em 1950 está documentada a divulgação, principalmente na Revista de Contabilidade e Comércio, das ideias mais tarde, em 1963, acolhidas nos modelos contabilísticos implícitos no articulado de Código da Contribuição Industrial. Até então parece justificado considerar como dominante a influência do pensamento em francês, e menos influentes os autores pioneiros que escreveram em italiano, alemão ou inglês.

5. Visão panorâmica

A consideração, em conjunto, dos textos portugueses desde 1870 a 1950 documenta que a contabilidade, embora declarada como ciência social por autores em português do último terço do século XIX, foi exposta como técnica até 1929. Em 1929 Lopes Amorim aborda-a com metodologia académica e, na exposição em livros, nos anos quarenta é declarada, por Caetano Dias e outros autores, como ciência social aplicada. José António Sarmiento, em 1958, explicitava o entendimento, ensinando que a contabilidade era definida pelos problemas a resolver.

Desde a Aula do Comércio os problemas de representação do património foram e são, consistentemente, considerados como cerne da contabilidade. O património é o objecto da representação contabilística. É observado como realidade estática e como realidade em constante transformação.

Nem os livros nem os artigos em português suportam a frequente atribuição de especial influência, no segundo quartel do século XX, ao patrimonialismo tal como resulta da obra de Masi. O patrimonialismo de Lopes Amorim, ou de Gonçalves da Silva e da maior parte dos autores portugueses, reconhece o património, ou riqueza, como objecto da representação contabilística, mas não como o objecto da contabilidade.

Nas primeiras décadas do século XX avultam os textos de Ricardo de Sá e Joaquim Sequeira, e merece destaque o artigo de António Mattos sobre o valor, na *Revista de Contabilidade*, editada pela Escola Raul Dória, em 1916, colocando em destaque entendimentos de Dumarchey.

Embora só aposentado em 1919, Rodrigo Pequito, professor no Curso Superior de Comércio em Lisboa, não foi notado no século XX. Também não se destacaram os professores que lhe sucederam durante o primeiro quartel. O mesmo aconteceu com os professores de contabilidade do Curso Superior de Comércio no Porto.

³⁸ O termo património é usado em português como significando riqueza de uma entidade. São vários os entendimentos de patrimonialismo, a apreciação baseia-se no entendimento de patrimonialismo como estudo da estática e dinâmica da riqueza, em busca de critérios de gestão ou de eficácia. Foi com este significado que foi frequentemente usado por Lopes de Sá.

O livro de Lopes Amorim, em 1929, corresponde a um salto em qualidade dos textos académicos, e potenciou a influência de Dumarchey. A partir de 1933, a continuidade e regularidade de publicação da Revista de Contabilidade Comércio possibilitam um palco para divulgação e confrontação de ideias, que é referido como Escola do Porto, tendo como protagonistas a destacar, entre muitos outros, Caetano Dias, Lopes Amorim, Luiz Viegas, Gonçalves da Silva, Guilherme Rosa, Tomé de Brito, e Camilo Cimourdain de Oliveira. O positivismo de Dumarchey e a interpretação da contabilidade como representação do património, e das contas como classes de elementos, foram ideias mestras deste conjunto de autores. A mesma revista foi também um meio privilegiado para divulgar a obra de Dumarchey, explícita ou implicitamente acolhida nos textos académicos portugueses.

Em conjunto, os textos publicados em livros ou revistas portuguesas da primeira metade do século XX, documentam que os autores portugueses mais acolhidos adoptaram entendimentos num continuum desde a Aula do Comércio, distinguindo as contas de pessoas das contas de coisas, e não personalizando estas. Os manuais de autores portugueses até 1929, até ao livro de Lopes Amorim, descrevem livros e procedimentos, adoptando soluções que são coerentes com certo positivismo. As citações no primeiro quartel do século XX, incluindo transcrição de definições, evidenciam divulgação e acolhimento de livros de Léautey, de Guibault e da sua obra em co-autoria. Dumarchey foi citado, e invocado como autoridade, em 1916, na Revista de Contabilidade. O livro de Lopes Amorim dá visibilidade e propaga o acolhimento do positivismo e neocontismo de Dumarchey.

O salto seguinte, em textos académicos, é preparado pela reforma do ensino superior, em 1949, que introduziu a disciplina de Teoria da Contabilidade. Um novo modelo de exposição académica é exemplificada pelo texto de Cruz Vidal, “*Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional*”, editado em 1956. O Código da Contribuição Industrial entrou em vigor em 1963, desencadeando uma série de alterações e marcando o início de um novo período na evolução da actividade e saber contabilísticos em Portugal.

REFERÊNCIAS

- Amorim, Jaime Lopes de (1929):** “Lições de Contabilidade Geral – Prelecções feitas ao curso de Contabilidade Geral durante o ano lectivo de 1928-1929”; Vol. I; Empresa Industrial Gráfica do Porto Lda.; pág.s 524. [Não chegou a ser publicado o vol. II, referido pelo autor como visando a determinação de resultados e prestação de contas.]
- Amorim, Jaime Lopes de (1969):** “Digressão através do Vetusto Mundo da Contabilidade”; Livraria Avis; Porto; 1969; pág.s 670
- Amzalak, Moses Bensabat (1916):** « Explicação necessária »; *Revista do Comércio*; 1916; Lisboa; N.º 48; 1 Out. de 1916; 8-ª série; pág. 1.
- Barrême, M. (1721):** “*Traité des Parties Doubles ou Méthode Aisée pour apprendre à tenir en Parties doubles les Livres du Commerce & des Finances*”; Paris; Jean – Geofroy Libraire ; pág.s 300. [Consultado em facsímile; exemplar existente na Bibliothèque Nacional de France (BNF)]
- Boter Mauri, Fernando (1959):** “*Las Doctrinas Contables*”; Editorial Juventud; S.A. Barcelona; 1959; pág.s 328.[Biblioteca da FEP: C.C. 425 – n.º 3721]
- Brown, Richard (1968/1905):** “*A History of Accounting and Accountants*”; Frank Cass & Co., Lmd, London, pág.s 460.
- Caiado, António C. Pires (2006):** “*Organização da Contabilidade em Portugal no séc. XVIII*” comunicação apresentada na III Jornada de História da Contabilidade organizada no ISCAL pelo CHEC da APOTEC – Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade. [Disponível em diapositivos distribuídos na Jornada]
- Carqueja, Hernâni Olímpio; Costa, Carlos Baptista da; Caseirão, Manuel R. (1994):** “*REVISORES OFICIAIS DE CONTAS – 20 ANOS UMA PROFISSÃO*”; Câmara dos Revisores Oficiais de Contas; Porto; pág.s 72.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (1998 e 1999):** “*O MÉTODO FÁCIL de Degrange, entre os livros de Contabilidade até 1900*”; comunicação apresentada na I Jornada de História da Contabilidade – APOTEC e ISCAL; Coimbra, 1998. [Também in JTcE - Jornal Técnico de Contas e Empresa; n.ºs 403 (pág.s 109 a 113); 404 (pág.s 145 a 150); 405 (pág.s 176 a 179) e 406 (pág.s 213 a 218).]
- Carqueja, Hernâni Olímpio (1999):** “Bosquejos de Contabilista III – Dois Tratados sem o Nome do Autor”; *Jornal de Contabilidade — Boletim da Associação Portuguesa dos Técnicos de Contas* (APOTEC); n.º 270; Ano XXIII, 1999; Lisboa, pág.s 281 a 283.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2002):** “Ricardo José de Sá”; *Revisores e Empresas*; N.º 16, Janeiro/Março; 2002; pág.s 5 e 6.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2002):** “Rodrigo Afonso Pequito”; *Revisores e Empresas*; N.º 17, Abril/Junho; 2002; pág.s 5 e 6.

-
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2002):** “Fernando Vieira Gonçalves da Silva”; *Revisores e Empresas*; N.º 18, Julho/Setembro; 2002; pág.s 5 e 6.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2002):** “Jaime Lopes Amorim”; *Revisores e Empresas*; N.º 19, Outubro/Dezembro; 2002; pág.s 5, 6 e 7.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2003):** “José António Sarmento”; *Revisores e Empresas*; N.º 20, Janeiro/Março; 2003; pág.s 5 e 6.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2003):** “Raul Montes da Silva Dória”; *Revisores e Empresas*; N.º 22, Julho/Setembro; 2003; pág.s 5 e 6.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2003):** “Francisco José Caetano Dias”; *Revisores e Empresas*; N.º 23, Outubro/Dezembro; 2003; pág.s 5 e 6.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2004):** “Luís da Silva Viegas”; *Revisores e Empresas*; N.º 25, Abril/Junho; 2004; pág.s 5, 6 e 7.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2004):** “Eduardo Maria Baptista de Oliveira”; *Revisores e Empresas*; N.º 27, Outubro/Dezembro; 2004; pág.s 5, 6 e 7.
- Carqueja, Hernâni Olímpio (2008):** “O Guia dos Negociantes e outros Livros de Contabilidade Portugueses até 1800”; *Boletim do Centro de Estudos da História da Contabilidade da APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contas*; n.º 41 a 44; Lisboa.
- Carvalho, Carlos de (1911):** “Un Po’ di Storia su la Teoria dei Conti Generali di E. Degranges”; *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.º 10, pág.s 454 a 458. [consultada em fotocópia obtida por gentileza da Prof. Doutora Lúcia Lima Rodrigues, cuja ajuda muito apreciei e agradeço].
- Carvalho, Carlos de (1929):** “VI Congreso Internacional de Contabilidad”; *Asociacion de Contables de Cataluna*; 1929; Barcelona; pág.s 136.
- Carvalho, Carlos de (1929/30):** “Origem e desenvolvimento das partidas dobradas”; *A Voz do Comércio* (1929:20:213-214), (1929:21:331-332), (1929:23:362-363), (1929:24:373), (1930:25:11-12), (1930:26:30-31), (1930:27:46-47), (1930:30:95-96), (1930:33:141-142), (1930:35:180-181), (1930:37:210-211), (1930:40:258-259), (1930:42:291).
- Carvalho, Carlos de (1929):** “Luca Paciolo”; *A Voz do Comércio*, (1929:2:17-18), (1929:3:33-35), (1929:4:49-50), (1929:5:85-86), (1929:6:81-82), (1929:7:27-28), (1929:8:143-144).
- Carvalho, José Manuel de Matos; Conde, Maria de Fátima Travassos (2003):** “Fases e Períodos da História da Contabilidade em Portugal: uma primeira tentativa de identificação”; *Revista de Contabilidade e Comércio*; n.º 233; Vol. LIX; 2003; pág.s 57 a 84. [Texto baseado na comunicação apresentada em 2001 no III Encuentro de Trabajo sobre História de la Contabilidad em Santo Domingos de Sillos]
- [**Colectânea de estudos** distribuído pelos temas: A – Accounting in various Epochs; B – Managerial and control Accounting; C – Theories and Schools; D – Works as listed. Os artigos dentro de cada tema têm numeração romana, em 1999 e em 2000 disponível em <http://www.accfweb.account.strath.ac.uk>]

-
- Costa, Francisco Felisberto Dias da (1900)** “*Institut Industriel et Commercial de Lisbonne*”; compilação escrita em francês e edição do “Instituto Industrial e Comercial de Lisboa; Lisboa; 1900; XIV gravuras e pág.s 168.
- Costa, Mário Júlio de Almeida (2001)**: “*História do Direito Português*”; 2001; 3.º edição; Almedina; Coimbra; pág.s 497.
- D’Áuria, Francisco (1954)**: “Emílio de Figueiredo”; *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. XXII, n.º 86; (1954:86:184-185).
- D’Áuria, Francisco (1959)**: “*Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*”; Impresso Editora Nacional; 1959; São Paulo; pág.s 494. Consultado em fotocópia de exemplar de biblioteca do Sr. Dr. José Martins Lampreia]
- De La Porte, Mathieu (1785)**: “*Le Guide des Negocians et Teneurs de Livres*” ; Charles Osmont ; Paris ; pág.s 212. [Consultado em fac-símile; exemplar da Bibliothèque Nacional de France].
- De la Porte, Mathieu (1704)**: “*La Science des Negocians et Teneurs des Livres*”; Guillaume Cavalier, Paris ; pág.s. 510. [Consultado em fac-símile; exemplar da Bibliothèque Nacional de France]
- Delaporte, E. René (sem data: 193?)**: “León Gomberg. Sa Vie – Son Oeuvre”; na introdução a “*La Doctrine de la Comptabilité et les Méthodes Comptables*” ; obra póstuma de Léon Gomberg ; edição de Les Amis de Léon Gomberg ; Paris ; pág.s 136.
- Degrange, M. Edmond (1837)**: “*Methodo Fácil de Escripturar os Livros ou Novo Methodo de ensinar a escripturar os livros por partida simples, ou partida dobrada; comprehendendo a maneira de escripturar os livros por partida dobrada por meio de um só registo*”; 1837; Imprensa de Alvares Ribeiro, Porto, pág.s XIV – 312.
- Dumarchey, J. (1943)**: “Teoria Positiva da Contabilidade”; *Revista de Contabilidade e Comércio*; Porto; pág.s 330.
- Dumarchey, J. (1949/1950)**: “*A Contabilidade Moderna*”; Livraria Cruz, Braga, pág.s 472.
- Dumarchey, J. (1954)**: “*Teoria Científica do Custo de Produção*”; separata da *Revista de Contabilidade e Comércio*; Porto; pág.s 69.
- Fernández Pirla, José M. (1957)**: “*Teoria Económica de la Contabilidad – Introduccion contable al estudio de la Economia*”;1957; 4.º edicion; Madrid.
- Ferreira, Carlos Florêncio (sem data)**: “*Memorial para servir de base à prática preparatória de que é ministrada para complemento do curso nos Escritórios Comerciais da Escola Académica*”; Tipografia do Comércio; Lisboa; pág.s 54.
- Ferreira, Leonor Fernandes et al (1995)**: “*The History of Accounting in Portugal with the Special Reference to The Aula do Comércio*”; EAA; 1995; Birmingham. [paper presented at the 18th Annual Congress of the European Accounting Association – Birmingham 10-12 May, 1995].

-
- Forrester, David (1999):** “*An Invitation to Accounting History*”; Strathclyde Convergencies; Glasgow G 200AW; UK.
- Freitas, J. J. Rodrigues de (1882):** “*Elementos de Escrituração Comercial*”; Magalhães e Moniz, editores, Porto; 1882; pág.s 184. Consultado em fotocópia de exemplar da biblioteca de José Martins Lampreia]
- González Ferrando, José Maria (1961):** tradutor para castelhano de Vlaeminck, Joseph- H, “*Historia e Doctrinas de la Contabilidad*”; Editorial E.J.E.S.; Madrid; 1961; pág.s. 430.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha (2006):** “*ACEE – Associação de Classe dos Empregados de Escritório*”; 2006. [Texto disponível em <http://www.infocontab.com.pt>; consultado em 19/09/2010.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha (2009):** “*Associação dos Comercialistas Portugueses (ACP)*”; 2009. [Texto disponível em <http://www.infocontab.com.pt>; consultado em 12/09/2010.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha (2009):** “A Profissão e as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal”; *Vida Económica*; Porto; 2009; pág.s 736.
- Guimarães, Francisco (1929):** “Ensino Técnico - Instituto Industrial e Comercial do Porto”; *A Voz do Comércio*, (1929: n.º 9:129-131).
- Guimarães, Francisco (1930):** “Ricardo de Sá”; *A Voz do Comércio*, (1930: n.º 27:41).
- Guimarães, Francisco (1930):** “Carlos de Carvalho”; *A Voz do Comércio*, (1930: n.º 28:57-58).
- Guimarães, Francisco (1930):** “Francisco d’Auria”; *A Voz do Comércio*, (1930: n.º 30:89-90).
- Guimarães, Francisco; (1930):** “Rodrigo Afonso Pequito”; *A Voz do Comércio*, (1930:32:121).
- “Institut Industriel et Commercial de Lisbonne” (1900):** escrito em francês; compilação por Francisco Felisberto Dias da Costa para apresentação na exposição de Paris de 1900); Lisboa; sem identificação de editor; pág.s 168 e XIV gravuras. [Biblioteca da FEP : Fundo José António Sarmento]
- Léautey, Eugène; Guibault, Adolphe (1889):** “*La Science des Comptes Mise A La Portée de Tous*” Libraire Comptable et Administrative; 1889 ; 6.º Edition ; Paris ; pág.s 329.
- Littleton, A.C. (1961):** “*Essays on Accounting*”; University of Illinois Press; Urbana, 1961. [Biblioteca da FEP: C.C. 837, n.º 8140]
- Mattos, António Alves de (1916):** “O Valor da Contabilidade”; *Revista da Contabilidade*, Escola Prática Comercial Raul Dória, (1916: n.º 19:296-304).
- Marques, Álvaro Duarte de Sousa (1914):** “Instrução Comercial”; *Revista do Comércio*; (1914: n.º 1:9-11), (1914: n.º 3:48).
- Martín Lamouroux, Fernando (1989):** “*Contabilidad*”; 1989 ; Edições Universidade de Salamanca ; 3.º Edição; Outubro; 1989 ; pág.s 594.

-
- Martins, Rodrigo Manuel de Everard (1944):** “Ensaio de Bibliografia Portuguesa de Contabilidade”; *Revista de Contabilidade e Comércio*; Vol. XII, n s.º 47 e 48; (1944: n s.º 47/48:260-278)
- Masi, Vincenzo (1962):** “*Teoria y Metodologia de la Contabilidad*”; Editorial EJES; 1962; Madrid; pág.s 272.
- Mendonça, Cabral de (1835):** “*O Guarda-Livros Moderno ou curso completo de instruções elementares sobre as operações do commercio, tanto em mercadorias como em banco, oferecido aos negociantes portugueses*”; 1935; Typografia José Baptista Morando; Lisboa; pág.s 280.
- Polybio, Garcia (1935):** “*A Unificação dos Balanços*”; 1935; Tipografia Minerva; Vila nova de Famalicão; pág.s 352.
- Rosa, Guilherme (1938):** “*Contabilidade Industrial – Desgaste e Reintegração dos Instrumentos*”, Livraria Cruz, 1938, Braga; pág.s 146.
- Santos, Luiz M. dos (1893):** “*Tratado de Contabilidade Commercial — Escripuração e Calculo*”; Empresa Literatura Fluminense; 1893; Lisboa e Rio de Janeiro; pág.s 920.
- Sequeira, José de (1924):** “*Compêndio Prático de Escripuração e Contabilidade Commercial*” Liv. Chardon; 1924; pág.s 366.
[Consultado exemplar da biblioteca de Joaquim Fernando da Cunha Guimarães]
- Sequeira, José de (1929):** “*Tratado Prático Completo de Contabilidade Geral – Escrito e cálculo – operações de bolsa*”; Livraria Editora; Lisboa; 1929; pág.s 334.
[Consultado exemplar da biblioteca de Joaquim Fernando da Cunha Guimarães]
- Silva, F. V. Gonçalves da (1984):** “Bosquejo duma sucinta História da Contabilidade em Portugal”; *Revista de Contabilidade e Comércio*; Vol. XLVII/XLVIII (1983/1984); n s.º 187/192; pág.s 503 a 514.
- Silva, F.V. Gonçalves da (1959):** “*Doutrinas Contabilísticas – Resumo e crítica das principais*”; Centro Gráfico de Famalicão; 1959; V.N de Famalicão; pág.s 276.
- Thiago, A. Prista (1926):** “Apontamentos da História da Contabilidade”, *Gazeta dos Empregados de Escritório*; (1926: n.º 5:5)
- Veiga, Caetano Beirão da (1954):** “A instrução superior comercial, sua génese e metamorfoses e actual aspecto”; *Boletim do Sindicato Nacional dos Commercialistas*; Ano IV; N.º 8; Lisboa; 1954; pág.s 3 a 43.
- Vidal, Caetano Léglise (1956):** “*Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional*”; Edição do Autor; 1956; Lisboa; pág.s 308.
- Vlaemminck, Joseph - H (1956):** “*Histoire et Doctrines de la Comptabilité*”; Dunod ; Paris 6.ºeme ; 1956, pág.s 234.
- Vlaemminck, Joseph - H (1961):** “*Historia y Doctrinas de la Contabilidad*”; Editorial E.J.E.S.; Madrid; 1961; pág.s 432.

Well, Los (Antuérpia) (1929): “Origens da Escripuração”; *A Voz do Comércio*; transcrição da Revista Brasileira da Contabilidade da tradução por C. Levy Magano; (1929: n.º 9:138-139), (1929:n.º 10:151), (1929:n.º 11:169), (1929:n.º 12:186), (1920;n.º 13:202-203).

Hernâni Olímpio Carqueja es editor de la *Revista Portuguesa de Contabilidade*, cuyo primer número fue publicado en mayo de 2011 y que sucede a la Revista de Contabilidade e Comércio, de que também era editor. Es miembro de OROC (Revisor de Cuentas), miembro de la Direcção del Colégio de Especialistas em Contabilidade Financeira da OTOC, e Consejero del Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC. Fue profesor asociado invitado de la Faculdade de Economia da Universidade do Porto. Su e-mail es hcarqueja@sapo.pt.

Hernâni Olímpio Carqueja is editor of *Revista Portuguesa de Contabilidade* that has just distributed its nr. 1, continuer of *Revista de Contabilidade e Comércio*, of what he was also editor. He is registered in OROC as “revisor de contas” [registered auditor], and also registered in OTOC, where he is one of the directors of Colégio de Especialistas em Contabilidade Financeira. He is a member of Centro de Estudos de História da APOTEC. He was associated invited professor of accountancy at the School of Economics of Oporto University. His e-mail is hcarqueja@sapo.pt.