



# Reflexões Acerca do Conceito de Contabilidade como Arte

## *Reflections on the Concept of Accounting as an Art*

**Bruno José Machado de Almeida<sup>1</sup>**

### RESUMO

As metáforas são muito utilizadas no processo de produção da ciência e, em particular, na geração de conhecimentos contabilísticos. Consideradas, pelos positivistas da contabilidade e doutras ciências, como perversões e incapazes de estabelecer uma correspondência perfeita e inequívoca entre a palavra e o mundo, são, porém, apresentadas pelos normativistas, como essenciais para a criatividade científica de todos os níveis. Derivadas da linguagem corrente ou de referências culturais, as metáforas, quer sejam de substituição, de comparação, quer de interação, são, frequentemente, utilizadas na teoria da contabilidade por abrirem perspectivas para a ciência por meio da construção de analogias entre o que é conhecido e o que não é. A palavra arte – metáfora – aparece associada à contabilidade e à gestão. A contabilidade é concebida pelos clássicos – pelos contistas – como a arte de escrituração dos livros comerciais. A gestão, por sua vez, como arte de planejar e decidir a aplicação de recursos escassos suscetíveis de emprego alternativo. Se as relações entre contabilidade e gestão, quer no nível funcional, quer no instrumental, quer no técnico, são pacificamente admitidas por todos, a ligação destes dois ramos do saber à arte, parece-nos uma metáfora sem conteúdo. Importa, portanto, refletir sobre os principais requisitos associados à arte, para, em seguida, discorrer sobre a sua aplicabilidade à contabilidade e à gestão.

**Palavras-chave:** Conhecimento científico, metáforas, criação inovadora, arte, contabilidade, pintura.

### ABSTRACT

*Metaphors are often used in the process of producing science, including in the generation of accounting knowledge. Considered by positivists in the field of accounting and in other sciences, as perversions incapable of establishing a perfect and unequivocal correspondence between the word and the world, normativists consider metaphors to be essential for scientific creativity at all levels. Derived from everyday language or from cultural references, metaphors - whether of substitution, of comparison or of interaction - are frequently used in accounting theory to open up new perspectives for science through the building of analogies between what is known and what is not. The word art--- metaphor – can be used in association with accounting and management. Accounting is frequently held to be the art of commercial bookkeeping, while management is treated as the art of planning and decisionmaking about how to apply scarce resources. Although the existence of relationships between accounting and management, whether at the functional, instrumental or technical level, is accepted without argument by everyone, the supposed link between these two branches of knowledge to art, seems to us, to be an empty metaphor requiring reflection. It is necessary, first, to think about what constitutes art, what is required to be characterized as an art before discussing the applicability of the concept to accounting and management.*

**Keywords:** *Scientific knowledge, metaphors, creativity, art, accounting, painting.*

<sup>1</sup> Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. E-mail: brunojmalmeida@gmail.com

## INTRODUÇÃO

A introdução metafórica, como processo imediatamente comunicativo, ao permitir uma certa criatividade linguística, é considerada, na generalidade, como um processo cumulativo que, ao fomentar novas atividades criativas ao receptor, permite ampliar a aquisição de conhecimentos científicos, e, no nosso caso, de saber contabilístico. A sua aplicabilidade às ciências sociais liberta a descoberta. Todavia, a sua utilização nunca foi do agrado dos positivistas, porque as consideram como um veneno na formação das teorias do conhecimento, isto é, no desenvolvimento de explicações e na criação de hipóteses científicas. Correntes de ideias menos ortodoxas, no entanto, consideram que a metáfora pode abrir novas perspectivas na explicação do *explanandum*, abrindo espaço à reconstrução teórica por extensão do poder de dedução. Assim, a implicação cognitiva da metáfora permanece em aberto e a sua utilização, na contabilidade, é objeto de pouca reflexão, sendo o desiderato deste artigo focar a sua importância no desenvolvimento do conhecimento teórico em contabilidade.

### 1 O PAPEL DAS METÁFORAS NA PRODUÇÃO DE CONHECIMENTO CONTABILÍSTICO

Muitos e diversificados componentes do objeto abstrato formal da contabilidade são emprestados pelas ciências físicas, naturais e sociais. Segundo Jevons (1877), a noção de valor é para a ciência econômica o que a energia é para a mecânica, sugerindo uma analogia entre os princípios fundamentais da Ética e da Economia e as bases da mecânica; e, neste contexto, o autor propõe a generalização dos conceitos físicos, por intermédio do raciocínio matemático, para aspectos mais complexos da vida humana: sociologia, economia, contabilidade, gestão etc.

Os economistas marginalistas – Jevons (1877), Walras (1874), Menger (1871), Gossen (1854), Pareto (1971) -, incorporaram, nas ciências econômicas, modelos oriundos das ciências naturais, nomeadamente da física energética, e

desencadearam a evolução marginalista, por meio da descoberta do conceito de utilidade marginal. Nesta época, os progressos impressionantes das ciências físicas foram consideradas a base de um modelo epistemológico dominante. A conceção do Homem, como uma máquina de prazer – metáfora – facilita a introdução de termos mecânicos e dos raciocínios matemáticos às ciências sociais e, particularmente, às ciências econômico-financeiras. O economista Fisher (1893) estabeleceu uma tabela interessante entre a física energética e a economia, utilizando, nomeadamente, as seguintes metáforas:

Quadro 1 - Analogias

Mecânica	Economia
Partícula	Indivíduo
Espaço	Mercado
Força	Utilidade/Desutilidade
Energia	Marginal
Trabalho	Utilidade/Valor
	Desutilidade

Este dicionário sintético de metáforas mecânicas, utilizadas na economia por Irving Fisher, evidencia uma comparação entre economia e mecânica, havendo, uma correspondência aproximada entre forças econômicas, equilíbrio econômico e equilíbrio mecânico.

A metaforização da economia – concebida como ciência do valor – e a utilização dos conceitos de equilíbrio econômico rapidamente ganhou adeptos no âmbito da contabilidade. O conceito de equilíbrio do balanço, equilíbrio das contas, a conceção de contabilidade apresentada por Amorim (1929) como ciência do equilíbrio patrimonial, a utilização dos conceitos de estática patrimonial e dinâmica patrimonial, são exemplos elucidativos da aplicação do vocabulário da mecânica e da hidráulica à contabilidade.

A metáfora física, presente na contabilidade, favoreceu as teorias normativas e, sobretudo, as teorias positivas, ao aumentar e sofisticar os instrumentos de formalização matemática aplicada a este ramo do saber e às ciências de gestão em geral. A analogia mecânica é, pois, muito utilizada no campo da contabilidade.

A metáfora biológica, segundo Marshall (1890), também se aplica abundantemente em

economia, residindo a analogia na visão de longo prazo da economia, sobretudo nos estudos de crescimento e na metáfora do ciclo de vida. Este economista defende que, em estágios mais avançados da economia, a metáfora física deveria ser substituída pela metáfora biológica, isto é, o raciocínio econômico deveria começar por métodos analógicos aos da física, mas, em domínios mais adiantados do desenvolvimento, deveriam adquirir uma vertente mais biológica. A utilização da ficção do agente, em contabilidade, para explicar a técnica da movimentação das contas, é uma reminiscência da aplicação da analogia biológica à contabilidade, bem como da aplicação do princípio da continuidade. Todavia, a introdução da complexidade biológica na economia e na contabilidade põe em foco as relações de causalidade: um facto econômico ou contabilístico, seja ou não expresso em números, está em relação da causa e efeito com muitos outros fatos e, atendendo a situações que nem todos podem expressar em números; a aplicação de métodos de matemática, tidos como exatos, é quase sempre uma perda de tempo (Marshall, 1890).

A metáfora botânica também tem a sua aplicação na contabilidade. A classificação dos ativos por ordem decrescente de disponibilidade, dos passivos por ordem crescente de exigibilidade e da situação líquida, por formação cronológica, são exemplos de aplicação daquelas metáforas à contabilidade. A classificação dos balanços, levada a efeito por Dumarchey (1933), em membros, categorias, modalidades, gêneros, espécies, variedades, uma prova concreta da aplicação da racionalidade botânica à contabilidade.

O autor influenciou, igualmente, todos os normativistas que, aplicando a metodologia das ciências naturais, pesquisaram os grandes princípios, os grandes axiomas, os postulados refle-

tem a prática detalhada de movimentação das contas, as práticas contabilísticas mais utilizadas, tendo concebido hipóteses fundamentais.

A metáfora física e mecânica, muito utilizadas na investigação neoclássica, têm o seu reflexo na contabilidade na teoria positiva. Esta tem como característica dominante a ênfase dada ao individualismo, fundamentando-se na consideração de que só os indivíduos são reconhecidamente centros de tomada de decisão ou que os problemas econômicos, financeiros e contabilísticos podem ser modelados, assumindo-se que a simplicidade é uma representação aceitável da complexidade.

A metáfora biológica introduz maior complexidade na observação dos fenómenos econômicos e contabilísticos, e tem subjacente uma visão holística do saber. Com efeito, Lopes de Sá (1998), criou uma teoria do equilíbrio – metáfora botânica – uma teoria dinâmica de circulação – metáfora mecânica – para, finalmente, na década de 1980, criar a teoria das funções sistemáticas do *aziendal*, em que a complexidade biológica aplicada à contabilidade – holismo, diversidade – espelha este tipo de metáfora.

É, porém, a metáfora física, subjacente ao paradigma positivista, que estabelece um *cut off* nítido na ciência contabilística moderna. Esta metáfora arrastou para a contabilidade o conceito determinista de causalidade, característica essencial ao conceito da ciência contabilística moderna e implicou uma restrição fundamental à noção de saber. Este, para ser considerado como tal, deve-se apoiar exclusivamente em metodologias deterministas e positivistas. Só é ciência o que for quantificável, demonstrável e que tenha poder preditivo.

Convém, agora, sintetizar a introdução das metáforas, bem como a sua fundamentação e aplicação à contabilidade:

Quadro 2 – As metáforas e sua aplicação à contabilidade.

Metáfora Físico/mecânica Século XIX	Metáfora Botânica Século XIX	Metáfora Orgânica/evolucionista/sistêmica Século XIX
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O cavalo de balanço supõe que existem somente dois modos possíveis de comportamento: o sistema de impulso e o mecanismo estabilizador: estamos em presença do positivismo mecânico aplicado às ciências sociais.</li> <li>▪ Caracteriza-se pela transposição dos conceitos e dos procedimentos da física energética, do século XIX, para o domínio das ciências sociais.</li> <li>▪ O seu objetivo era tratar as ciências sociais de forma idêntica às ciências físicas: naturalismo, universalismo e objetividade.</li> <li>▪ Todo o conhecimento deve ser expresso em números; o que não pode ser medido não pode ser contado e não conta.</li> <li>▪ A metáfora física/mecânica aboliu o tempo e a história, reduzindo os acontecimentos a fatos atomísticos e quantificáveis.</li> <li>▪ A sua influência na contabilidade criou a chamada escola de <i>Rocheater</i>: o seu objetivo não é estudar a contabilidade, mas o comportamento dos agentes</li> <li>▪ Como exemplos destas metáforas aplicadas à contabilidade, tem-se: Contabilidade <b>pura</b>.</li> <li>▪ A digrafia é o <b>motor</b> de propulsão da contabilidade.</li> <li>▪ <b>Átomo</b> contabilístico.</li> <li>▪ <b>Trajectoria</b> contabilística.</li> <li>▪ A contabilidade é um <b>telefone</b> que nada tem a ver com o receptor e o emissor.</li> <li>▪ <b>Engenharia</b> Contabilística</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A elaboração de teorias constroem-se com base na investigação <i>a priori</i>. Este sistema baseia-se em objetos e postulados para deduzir princípios fundamentais, que constituem a base para possíveis aplicações concretas.</li> <li>▪ Estamos em presença de sistemas dedutivo postulacionais ou hipotético dedutivos.</li> <li>▪ De acordo com o normativismo crítico, o trabalho científico deve ser realizado com base em uma hipótese geral.</li> <li>▪ Esta metodologia admite, à partida, juízos de valor e é eminentemente prescritiva.</li> <li>▪ Uma vez reunidos, os fatos científicos devem ser agregados em grupos, séries, fracionamentos, hierarquias etc., com o objetivo de se obter um processo de abstração-generalização.</li> <li>▪ A contabilidade tem um caráter teleológico e responde a fins específicos.</li> <li>▪ Utilização de termos simbólicos ou axiomas.</li> <li>▪ Esta metáfora influenciou a literatura contabilística: <i>Dumarchey</i> e a escola dos princípios contabilísticos.</li> <li>▪ Como exemplo destas metáforas aplicadas à contabilidade, apontam-se:</li> <li>▪ Os balanços podem ser catalogados como na <b>botânica</b>, bem como as observações contabilísticas.</li> <li>▪ <b>Gênero e espécies</b> de Balanços.</li> <li>▪ A contabilidade é regida por princípios de <b>finalidade</b> e não de <b>causalidade</b>.</li> <li>▪ O <b>valor como pedra angular</b> da contabilidade.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Economia evolucionista inspirada na biologia <i>darwiniana</i>, utilizada como antídoto poderoso contra o mecanicismo neoclássico, e propiciadora de uma epistemologia alternativa: orgânica, sistêmica e holística.</li> <li>▪ Estudo da totalidade e não dos átomos.</li> <li>▪ Estudo mediante quatro abordagens originais: causalidade local, uso de novos instrumentos heurísticos (elos desaparecidos), abordagem orgânica: impossibilidade de predições absolutas e uso do raciocínio analógico e especulativo.</li> <li>▪ Aniquila o reducionismo e o mecanicismo.</li> <li>▪ Um ser organizado não é uma máquina: crítica à analogia mecânica.</li> <li>▪ Segundo esta metáfora, a verificabilidade, a falsificabilidade e as inferências teóricas ou indutivas não são dotadas de suficiente autoridade, devendo ser desenvolvido um novo padrão de construção epistemológico, apoiado em modelos históricos (<i>Kuhn</i>), o que implica a transição de modelos marcadamente euclidianos ou cartesianos, para abordagens holísticas e sistêmicas.</li> <li>▪ Esta metáfora introduz o tempo e a história na contabilidade.</li> <li>▪ A influência na contabilidade criou as escolas crítico-radical e interpretativas, correntes opostas ao positivismo contabilístico, em que a metodologia de investigação é a história e a etnografia. Os fatos devem ser integrados na totalidade das relações.</li> <li>▪ Como exemplos destas metáforas aplicadas à contabilidade, exemplificam-se:</li> <li>▪ A contabilidade é como <b>artéria</b> à principal do tráfego das transações.</li> <li>▪ A continuidade é como <b>a vida do corpo humano</b>.</li> <li>▪ O balanço representa a <b>organização hierárquica do todo orgânico</b>.</li> <li>▪ A maximização do resultado líquido do período é uma consequência do <b>processo geral de seleção natural</b>.</li> <li>▪ A não continuidade em contabilidade é como <b>a morte do corpo humano</b>.</li> </ul>

## 2 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE E DA PINTURA: SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS

### Renascimento *Versus* Dualismo contabilístico

O renascimento dá origem a uma nova era, em que os homens se apercebem que já não viviam na Idade Média, fazendo surgir todas aquelas artes e ciências, que tinham florescido durante a época clássica. Petrarca (1318) faz a apologia da antiguidade clássica não com o objetivo de a copiar, mas de a igualar e, se possível, superar. Na arquitetura, na escultura e na pintura exprime-se, sobretudo, o equilíbrio das formas e o retrato da realidade de forma objetiva. Esta filosofia do equilíbrio transposta para a escrituração mercantil resultou no aparecimento do dualismo das transações mercantis, transformando a técnica de escriturar em processador aritmético.

### Maneirismo *Versus* Contas pessoais

Arte conscientemente artificial, que cultiva uma visão interior, maneirista e simulada em contraponto ao equilíbrio clássico da arte do Renascimento. As distorções são objetivas. Este movimento pode ser retratado na contabi-

lidade com a regra de movimentação das contas, Hugh Oldcastle<sup>(1)</sup>, criou um artificialismo idêntico aos maneiristas, ficcionando pessoas por trás das contas “Quem recebe deve quem entrega tem a haver”.

### Realismo *Versus* Contas Jurídicas

O artista deveria reger-se pela sua experiência direta, isto é, pintar a natureza como ela é, e explicar os fenômenos como existem, sem artificialismos ou fantasias. É um movimento contrário ao romantismo, que representava a fuga ao quotidiano e às realidades da época. As regras de movimentação das contas passam a ser aplicadas a pessoas concretas, a situações jurídicas reais existentes entre os agentes, os correspondentes e o proprietário. Encontra-se em presença da escola personalista da contabilidade: Marchi (1868), Cerboni (1873) e Rossi (1882) vinculam a contabilidade à teoria jurídica.

### Impressionismo *Versus* Contas econômicas

É a escola que traz para a pintura a revolução da mancha da cor, criticando os quadros em duas cores como reducionistas. A tela é essencialmente uma superfície coberta de tintas e deve-se olhar para ela e não através dela.

Quadro 3 – Cronologia da evolução da Pintura e da Contabilidade.

Pintura			Contabilidade		
Movimento	Século	Autores	Movimento	Século	Autores
Renascimento	XV	<i>Miguel Angelo</i>	Dualismo contabilístico	XV	<i>Lucca Pacioli</i>
Maneirismo	XVI	<i>Parmigiano; Tintoretto; El Greco</i>	Contas pessoais	XVI	<i>Hugs Oldcastle</i>
Realismo	XIX	<i>Gustave Coubert; Manet</i>	Contas jurídicas	XIX	<i>Marchi; Cerboni; Rossi</i>
Impressionismo	XIX	<i>Renoir; Debas</i>	Contas económicas	XIX	<i>Villa; Touzig; Besta</i>
O Pós - impressionismo	XX	<i>Cezane; Gaugin</i>	A Contabilidade como ciência da empresa	XX	<i>Zappa, Paton; Masi</i>
O Pós - impressionismo Abstracção	XX	<i>Picasso</i>	Teoria materialista das contas	XX	<i>Dumarchey</i>
O Pós - impressionismo Fantástico/Surrealismo	XX	<i>Miro; Maux Ernest</i>	Escola matemática	XX	<i>Garnier</i>
Dadaísmo	XX	<i>Chagal e Marcel Duchamps</i>	Teoria positiva da contabilidade	XX	<i>Watts e Zimmerman</i>
Arte Pop e Arte Op	XX	<i>Vasarely</i>	Contabilidade Normativo/Concetual	XX	<i>Chambers</i>
Variedade de estilos na pintura	XX	Varios autores	Multiparadigmática	XX	Varios autores

Análise das semelhanças detetadas:

Cria-se um novo estilo para dar resposta à fotografia. Os movimentos contabilistas em duas cores são redutores. Interessa a conexão dos elementos administrativos com os elementos econômicos e administrativos. Villa (1840), Tonzig (1876), Besta (1881) são os expoentes desta corrente.

### **O Pós-impressionismo Versus**

#### **A contabilidade como ciência da empresa**

Estilo radicalmente novo, de cores violentas e outras distorções: a pintura é a disposição rítmica dos traços e cores sob um plano liso e a sua finalidade era dar prazer. Nas ciências empresariais estuda-se a organização, sob o ponto de vista unitário. A gestão, a administração e a contabilidade fazem parte da economia da empresa (Zappa, 1950). O resultado é o mais importante fenômeno da empresa. Assiste-se à passagem do sistema patrimonial para o sistema de resultado. Paton – teoria da prática contabilística -, Masi – contabilidade como ciência do patrimônio - são autores que preconizam esta nova abordagem

### **O pós-impressionismo Abstração Versus Teoria Materialista das Contas**

Sendo impossível expressar todos os aspectos peculiares da realidade, torna-se necessário efetuar a sua abstração: o cubismo insere-se nesta abordagem (Picasso). Dumarchey expôs e refutou as concepções doutrinárias anteriores, combatendo os dogmas e as ideias feitas e aplicou uma metodologia positiva à contabilidade, utilizando a metodologia das ciências naturais (gêneros, espécies, graus etc.).

### **O pós-impressionismo Fantástico/Surrealismo Versus Escola Matemática**

A imaginação e a visão interior é mais importante que o mundo externo. Na corrente surrealista defendia-se que era possível transpor um sonho diretamente para a tela, sem intervenção da razão (Miró, Marx Ernest, Chagal e Marcel Duchamps). De forma semelhante, Garnier pretende retirar a contabilidade do âmbito das ciências sociais, para considerá-la uma ciência matemática: adotando princípios, normas e métodos desta disciplina. O ponto central de

interesse são as grandezas matemáticas e não o que elas representam. O balanço pode ser a representação de qualquer complexo de valores: Contabilidade pura.

### **Dadaísmo Versus Teoria positiva da contabilidade**

Acabar com os valores estabelecidos – morais e éticos – que tinham perdido todo o sentido, depois da catástrofe da Grande Guerra. Na contabilidade assiste-se à mudança estrutural conduzida por Watts e Zimmerman e todo o normativismo deveria entrar no *Ash Can School* – Escola do caixote do Lixo -.

### **Arte Pop e Arte Op Versus Contabilidade Normativo/Concetual**

Arte Concetual. O problema da arte está na conceção e não na execução. Na contabilidade começam a surgir os primeiros quadros concetuais da contabilidade, enfatizando-se mais a conceção normativa da contabilidade do que a execução. A execução contabilística é um mero subproduto da conceção (Chambers, 1966).

### **Variedades de estilos na pintura – Contabilidade Multiparadigmática**

Variedade inquietante de estilos, ecletismo generalizado e grande confusão. Na contabilidade surge o conceito de Multiparadigma - o encontro dos vários paradigmas: jurídico, econômico -, surgindo a fase da conta @ abili-dade, a contabilidade para os diferentes utilizadores, a teoria normativa-condicional e a ênfase dada aos fluxos de caixa.

## **3 A CONTABILIDADE COMO ARTE: UMA METÁFORA SEM CONTEÚDO**

A conexão entre contabilidade e arte é efetuada por muitos autores e divulgadores desta disciplina de forma acrítica e não refletida. É bastante frequente, na história do pensamento contabilístico, desde os tempos mais remotos à atualidade, assimilar a contabilidade à arte - pintura, escultura, arquitetura – criando um estereótipo, uma clichê ou uma ideia feita, que nunca foi contestada. Os autores contistas, de um modo geral, evidenciam que a contabilidade

deve ocupar-se de funcionamento das contas e dos sistemas de contas. E, dentro deste quadro conceitual, surge um conjunto de definições de contabilidade em que a arte de escriturar é evidenciada. Serrano (1972) aponta os seguintes autores: Degranges (1975) atribui à contabilidade a arte de registrar todas as operações que o comerciante realiza; Boccardo (1863) concebe a contabilidade como ciência ou arte de estabelecer contas; Courcelle Seneuil (1866) apresenta-a como arte de escriturar e combinar as contas de uma entidade de forma a tirar delas, o mais comodamente possível, os esclarecimentos que se deseja; Barré (1870) define-a como a arte de conceber o fim a atingir antes de iniciar a tarefa para a sua consecução; Degranges Filho (1903) refere-a como a arte de registrar com métodos, e segundo determinados princípios, toda a espécie de operações; Julliet (1923) conceitua-a como a arte de ter as contas em ordem. O próprio Comitê de Terminologia da American Institute of Certified Public Accountant (1953) define-a como a arte de registrar, classificar em termos monetários eventos e transações: conceito que tem perdurado até a atualidade.

Recentemente, Kieso et al. (2012), Belkaoui (2004), Scott (2003), Audas (1993), Bertolus (1988) continuam a aplicar à contabilidade a metáfora de arte, sobretudo, quando, no contexto de uma contabilidade criativa – metáfora – são modificadas as contas de uma empresa, no sentido de aperfeiçoar a imagem verdadeira e apropriada através de operações de *window dressing*, revalorizações dos ativos imobilizados, e outras decisões de gestão conducentes a melhorar resultados – *shopping for accounting principles* –, indicadores de liquidez, solvabilidade e autonomia financeira (Bonnet, 1995).

A estes malabarismos, que têm subjacente opções subjetivas e tratamentos contabilísticos duvidosos, chamam os autores já citados de criatividade contabilística ou a arte contabilística de calcular resultados. No entanto, não se compreende qual o conceito de arte que está subjacente às ideias de tão ilustres tratadistas ao considerarem, como arte, uma disciplina que tem por objetivo registrar em unidades monetárias os movimentos de valores econômicos, a fim de facilitar o procedimento de

negócios financeiros, industriais e comerciais (Forastie, 1957).

Yamey (1989), na sua notável pesquisa de obras de arte que têm por objeto da pintura os livros contabilísticos, retratos de homens de negócios ou ilustrações bíblicas representando os mesmos temas, salienta que a inclusão dos livros contabilísticos (diário, razão, caixa etc) nas obras de arte é o único ponto de conexão entre arte e a contabilidade. Questiona, porém, e mostra um extremo ceticismo, relativamente a qualquer influência da contabilidade nas artes visuais: apesar do princípio da dualidade aplicado ao registo das transações ter potenciado o crescimento comercial, industrial e financeiro do mundo e, indiretamente, ter contribuído para o crescimento da economia e, por esta via, ter alargado a base material através da qual os artistas sustentaram o Renascimento Italiano. Evidencia, ainda, entre outros (1989), o quadro de Thomas Rowlandson (1756-1827), intitulado de *Merchant's Office*<sup>(2)</sup>, e o de Jan de Baen (1633-1702), conhecido como *Directors of the Horn Chambers*<sup>(3)</sup>: o primeiro apresenta um escritório com um conjunto de indivíduos a escriturar livros contabilísticos, e o segundo representa um conjunto de transações entre um comerciante e um banco. Afasta, contudo, qualquer pensamento do qual se possa inferir que o princípio da dualidade, ao dispor os comerciantes dos alturas, tenha, igualmente, criado um clima particular de inovações na arquitetura, na escultura e na pintura.

É possível, assim, sugerir que das transações, atitudes, ideias e práticas do registo contabilístico e da administração, nenhuma repercussão houve, para além deste campo.

Como corolário, arte, contabilidade e gestão não se confundem. A contabilidade – os seus instrumentos e os seus agentes – podem ser retratados como arte, mas não são arte em si mesmo. Daí que a metáfora – arte – quando aplicada à contabilidade não tenha correspondência adequada.

Hausdorfer (1986) apresenta também a contabilidade como a arte de escrever livros, e, mais uma vez, não se pode compreender que a contabilidade constituindo, no entendimento

de Fourastie (1957), um sistema de registo das alterações sofridas por determinado património, em determinado tempo, seja arte. Esta é uma expressão com um conteúdo concreto, refere-se a um objeto, mas não a uma obra qualquer. A arte é uma causa estética, feito para ser visto e apreciado pelo seu valor intrínseco. As suas características especiais, tornam-na numa causa à parte, longe da vida quotidiana, sendo encontrada nos museus, igrejas ou cavernas (Janson, 1989). Sendo certo que o gosto e as nossas opções são condicionados pela cultura e pela envolvente em que estamos inseridos, também as obras de arte têm de ser apreciadas no contexto do seu tempo e da circunstancialidade subjacente.

Às obras de arte estão associados requisitos de imaginação, criatividade, originalidade, autoexpressão e público, predicados que a contabilidade e a gestão não comportam, quer isoladamente, quer na sua totalidade, muito embora, possa haver algumas parecências, mas não passam disso mesmo: a arte tem o condão de penetrar no âmago do ser humano e resiste à passagem do tempo. Já não se faz contabilidade como nos tempos antigos; todavia, pode ela ser executada como antigamente, mas ninguém consegue fazer ou repetir o ato criador da pintura, da escultura e da arquitetura do Renascimento: já existia arte antes de haver contabilidade e gestão.

Em suma, até aos anos de 1980, a contabilidade era apresentada como uma arte de escrever. A partir dessa data, numerosos artigos da chamada contabilidade criativa começaram a enfatizar não o registo em si, mas os seus efeitos, apresentando a contabilidade como a arte de apresentar contas musculadas ou truncadas (Grossard, 1992), ou a arte de otimizar resultados (Bernheim, 1993). Estas metáforas aplicadas à contabilidade, apresentam-na como arte de modificar as contas; o que tem subjacente ou recurso a opções contabilísticas é à subjetividade na avaliação. Mas isto será arte? Estamos decididamente convencidos que a contabilidade nunca foi arte por não cumprir qualquer dos requisitos anteriormente associados à palavra arte.

## CONCLUSÕES

- A introdução de uma metáfora nas regras epistemológicas implica a criação de uma nova linguagem, sendo, portanto, um processo de denotação dos fatos observáveis, indispensável para a compreensão do mundo e do ser humano.
- As metáforas, no processo de denotação, tiveram sempre a oposição firme dos positivistas, para os quais a epistemologia das ciências não podia comportar as metáforas, por serem perversões do ideal de uma correspondência inequívoca entre a palavra e o mundo.
- No entanto, a metáfora física teve um lugar preponderante na constituição do programa marginalista, em cujos fundamentos repousam muitas das bases da contabilidade atual.
- As metáforas podem ser de substituição, de comparação e de interação. Todas introduzem uma certa impertinência semântica. No entanto, as metáforas de substituição não implicam qualquer transformação no significado da expressão, enquanto que as metáforas de comparação são claramente casos de descoberta de novas ações, e as metáforas de interação permitem dar mais rigor e adequação dos modelos à realidade.
- A conceção da contabilidade, como arte de registar, que se desenvolveu até aos anos de 1980, foi alterada, depois desta data, para arte de modificar as contas, enfoque que tem subjacente o recurso a opções contabilísticas e à subjetividade na avaliação dos recursos.
- A contabilidade, considerada por alguns autores como arte plástica, pode, na sua evolução epistemológica, ser comparada, com as devidas diferenças, à evolução da pintura.
- As rupturas verificadas na pintura, nos anos de 1950, são igualmente verificadas na contabilidade. Com efeito, toda a contabilidade feita até ao momento, em termos epistemológicos, é baseada na plataforma normativista e passou a ser construída, grandemente, na plataforma positivista - dadaísmo contabilístico -.
- A matriz da arte pós-moderna, depois dos anos

de 1980, caracterizada por um largo espectro de estilos, também se pode vislumbrar na contabilidade, com a introdução do multiparadigmatismo, isto é, na leitura da base de dados contabilística por lentes diferentes, consoante o utilizador.

## REFERÊNCIAS

- Amorim, J. L. (1929). *Lições de contabilidade geral*. Empresa Industrial Gráfica do Porto.
- Audas, J. (1993), Le Window dressing ou L'habillage des bilans. *Option Finance*, n. 242.
- Belkaoui, A. R. (2004). *Accounting Theory* (5ª Ed.). United Kingdom: South Western,.
- Bernheim, Y. (1993, Dezembro). Lettre ouverte aux responsables de la comptabilité. *Revue Française de Comptabilité*, n.º 25.
- Bertolus, J. J. (1988, Juin). L'art de truquer un bilan, *Science e Vie Economic*, n. 40.
- Besta, F. (1881). *La Ragioneria*. Tipografia Istituto Coletti de Veneza.
- Bonnet, F. (1995). *Pièges (et délices) de la comptabilité (créative)*. Paris: Economica.
- Cerboni, G. (1873). Primi saggi di logismografia. *Anais do Congresso de Ciência Italiana*, La Minerva, Florença, 11.
- Chambers, R., (1966). *Accounting Evaluation and Economic Behavior*. Prentice Hall, Estados Unidos.
- Dumarchey, J. (1933). Teoria Positiva da Contabilidade, *Revista de Contabilidade e Comércio*.
- Fisher, I. (1893). *Mathematical Investigations in the Theory of Value and Prices*. Ed. 1926. New Haven: Yale University.
- Fourastie, J. (1957). *La comptabilité*. Paris: Collections savoir.
- Grossard, V. (1992). Les resultats de thomson depois par ses brevets, *La Tribune de L'expansion*.
- Gossen, Hermann Heinrich (1854). *Entwickelung der Gesetze des menschlichen Verkehrs und der daraus fließenden Regeln für menschliches Handeln*. Braunschweig: Vieweg & Sohn.
- Hausdorfer (1986). *Accounting Bibliography*. Bay Books. California: Palo Alto.
- Janson, H.W. (1986). História da arte, Fundação Calouste Gulbenkian (4ª Ed).
- Jevons, W. (1877). *The principles of Science*. Ed. 1905. New York: Dover publication.
- Kieso [et. al.] (2012). *Financial Accounting* (8ª ed.). USA: Jonh Wiley & Sons Inc.
- Lopes de Sá, A. (1998). *História geral das doutrinas da contabilidade*, Vislis Editores, Lisboa.
- Marchi, F. (1868). *La scuele francese ed italiana nell'insegnamento della contabilità a scrittura completa o doppia ed a scrittura incompleta o semplice*, Tipografia Giachetti, Prato.
- Marshall, A. (1890). *Principles of Economics – An Introductory Volum*. New York.
- Masi, V., (1941). La ragioneria e la scienza del patrimonio, *Revista Italiana di Ragioneria*, Roma.
- Menger, Carl (1871). *Principles of Economics*. The Institute for Humane Studies and New York University Press.
- Paton, W.A. (1940). *Accounting Theory*. Business Research Studies, Harvard University.
- Pareto, Vilfredo (1971). *Manual Of Political Economy*. New York:Kelley.
- Petrarca, F. (1318). *Epistolae metricae*, Montpellier, França.
- Rossi, G. (1882). *L'ente economico-amministrativo*. Reggio Emilia: Artigianelli.
- Scott, W. R. (2003). *Financial accounting theory* (3ª ed.). Toronto: Prentice-Hall.
- Serrano, A. (1972). *Crítica das Doutrinas Contabilísticas e Métodos Ortográficos*, Instituto Comercial do Porto.
- Tonzig, A. (1876). *Nuova scuola perfetta dei mercanti, ossia la vera scienza della contabilità commerciale*. Sacchetto, Pádua.
- Villa, F. (1840). *La contabilità applicata a elle amministrazioni private e pubbliche*, Ângelo Monti, Milão.

Walras, Léon (1874). *Elements of Pure Economics or the Theory of Social Welth*. Ed. 1954. London: Allen & Unwion.

Watts, R., Zimmerman, L., 1986, *Positive Accounting theory*, Prentice-Hall, New Jersey.

Yamey, B. S. (1989). *Art & Accounting*. Yale University. London: PressNew Haven.

Zappa G.(1950). *La determinazione del reddito nelle imprese commerciali – I valori di conti in relazione alla formazione dei bilanci*. Giuffrè, Milão.

## Notas

<sup>(1)</sup> Citado por Serrano, A. (1972) *Crítica das Doutrinas Contabilísticas e Métodos Ortográficos*, Instituto Comercial do Porto.

<sup>(2)</sup> Que se pode admirar no *Yale Center for Bristish Art*, *New Haven*, USA.

<sup>(3)</sup> Que se pode observar no *Westfries Museum*, *Hoorn*, Alemanha.