

**SÍNTESE CRONOLÓGICA SOBRE A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL,  
SEU PASSADO, PRESENTE E FUTURO (1222-2016): REVISÃO DA LITERATURA<sup>1</sup>**

*CHRONOLOGICAL OVERVIEW OF PORTUGUESE PUBLIC ACCOUNTING,  
ITS PAST, PRESENT AND FUTURE (1222-2016): A LITERATURE REVIEW*

**Miguel Gonçalves<sup>2</sup>**

Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade de Aveiro, Portugal

Professor do ISCA de Coimbra (Coimbra Business School)

[mgoncalves@iscac.pt](mailto:mgoncalves@iscac.pt)**Miguel Lira**

Doutor em Gestão pela Universidade Aberta, Portugal

Professor do ISCA de Coimbra (Coimbra Business School)

[mlira@iscac.pt](mailto:mlira@iscac.pt)**Maria Conceição Marques**

Doutora em Gestão pela Universidade Aberta, Portugal

Professora do ISCA de Coimbra (Coimbra Business School)

[mmarques@iscac.pt](mailto:mmarques@iscac.pt)**RESUMO**

**Objetivo:** Expor e divulgar, de forma cronológica, os principais traços do desenvolvimento sofrido pela contabilidade pública portuguesa desde o surgimento de Portugal como nação independente no século XII até aos nossos dias, privilegiando a contabilidade de instituições centrais. Espera-se, assim, contribuir para o aprofundamento da identidade profissional dos contabilistas.

**Fundamento:** A publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, representa um acontecimento importante para a história da contabilidade pública portuguesa. Esta peça legislativa aprovou o novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), o qual entrará em vigor em 1 de janeiro de 2018.

**Método:** A metodologia utilizada consistiu numa revisão da literatura e o método de recolha e geração de informação compreendeu uma análise de textos e documentos. As fontes primárias resumem-se essencialmente a legislação relacionada com a contabilidade pública portuguesa e as secundárias integram artigos científicos, académicos, profissionais, comunicações em congressos internacionais, teses de doutoramento, dissertações de mestrado e dicionários.

<sup>1</sup> Artigo recebido em: 22/12/2016. Revisado por pares em: 14/02/2017. Reformulado em: 20/02/2017. Recomendado para publicação em: 20/02/2017 por Luiz Felipe de Araújo Pontes Girão (Editor Geral). Publicado em: 24/03/2017.

Organização responsável pelo periódico: UFPB.

<sup>2</sup> Endereço: ISCAC – Quinta Agrícola, Bencanta. Código Postal: 3040-316. Coimbra, Portugal.

DOI: <http://dx.doi.org/10.18405/recfin20170208>

**Resultados:** A conclusão principal do estudo valida a teoria preexistente, a qual explica que, em Portugal, foram poucos os períodos de tempo em que o sector público executou a sua contabilidade por partidas dobradas.

**Contribuições:** Este artigo apresenta a implicação social de poder ser usado pelos especialistas nas suas exposições sobre o SNC-AP como estimulante introdução histórica acerca do caminho percorrido em Portugal até à sua implementação em 2018. Os resultados podem ser utilizados pelos professores de contabilidade de qualquer grau de ensino nas suas preleções sobre a evolução da contabilidade portuguesa e por todos aqueles que se dedicam à parte histórica da disciplina.

**Palavras-chave:** Portugal. História da Contabilidade. Contabilidade Pública. Partidas Dobradas. SNC-AP.

## ABSTRACT

**Objective:** To chronologically expose and disclosure the main features of the development of Portuguese public accounting since the emergence of Portugal as an independent nation in the 12<sup>th</sup> century up to the present day, emphasizing the accounting of central institutions. It is hoped, therefore, to contribute to the deepening of the professional identity of accountants.

**Background:** The publication of Decree-Law No. 192/2015, of September 11, represents a milestone in the history of Portuguese public accounting. This piece of legislation approved the new *Accounting Standardisation System for Public Administrations* (SNC-AP), which will come into force on 1 January 2018.

**Method:** The methodology used consisted of a review of the literature and the method of collection and generation of information comprised an analysis of texts and documents. The primary sources are essentially the legislation related to Portuguese public accounting and the secondary ones integrate scientific, academic, and professional articles, as well as communications presented at international congresses, doctoral theses, master's dissertations and dictionaries.

**Results:** The main conclusion of the study validates the pre-existing theory, which explains that in Portugal there were very few periods of time in which the public sector performed their accounts by double entry bookkeeping.

**Contributions:** This article presents the social implication of being able to be used by Portuguese experts in their expositions about the SNC-AP as a stimulating historical introduction about the path traveled in Portugal until its implementation in 2018. The results can be used by accounting teachers of any level of education in their lectures on the evolution of Portuguese accounting and by all those who dedicate themselves to the historical part of the discipline.

**Keywords:** Portugal. Accounting History. Public Accounting. Double Entry Bookkeeping. SNC-AP.

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a fundação da nacionalidade, em 1143, até aos dias correntes, foram diversos os acontecimentos marcantes da história da contabilidade portuguesa (Rocha e Gomes, 2002, p. 593). Em Portugal, o último facto contabilístico relevante e digno de destaque, respeita ao modelo contabilístico a ser usado pela administração pública a partir de 1 de Janeiro de 2018: o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), referencial materializado com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro.

Embora apenas entre em vigor em 2018, excetuando algumas entidades piloto que já seguem o novo paradigma contabilístico, como sejam algumas instituições de ensino superior e entidades do Ministério da Saúde (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2016, p. 51), o SNC-AP deve considerar-se

um importante marco na história da contabilidade pública portuguesa a que é necessário conferir o devido relevo.

A sua utilização em Portugal pelos serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, pelo subsector da segurança social e pelas entidades públicas reclassificadas, permitirá um reforço da comparabilidade, da qualidade e da utilidade da informação contabilística pública. Esta circunstância fica a dever-se ao facto de o SNC-AP ser consistente com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) do sector empresarial e também se apresentar em linha com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (vulgo *International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS).

É geralmente reconhecido que o SNC-AP é um momento importante e clarificador das intenções dos responsáveis governativos em ordem a um aumento da utilidade e transparência da contabilidade pública portuguesa. Porém, existem outros marcos assinaláveis na rica e extensa história da contabilidade pública em Portugal. Aliás, de acordo com Carnegie (2005), Portugal proporciona aos investigadores uma grande diversidade de eventos e assuntos a explorar que permitem aprofundar o conhecimento e a compreensão do passado.

A história da contabilidade portuguesa não foge a esta perspectiva, porque os registos contabilísticos são uma componente essencial da história económica e social de qualquer nação, representando factos sociais gerados pela ação de um povo na sua vida quotidiana.

Com efeito, é na procura pelo conhecimento do passado que esta investigação se integra, já que “uma compreensão do passado da contabilidade pode contribuir para melhorar a nossa compreensão da natureza, papel, usos e impactos da contabilidade de hoje e contribuir com informação que ajude no processo de tomada de decisões respeitantes aos desenvolvimentos contabilísticos de amanhã” (Carnegie, 2005, pp. 16-17). Dito de outro modo, não se pode compreender o presente, desconhecendo o passado – e a história da contabilidade pode, sem reservas, trazer para o espaço público soluções obtidas no passado com poder para influenciar as dos tempos atuais, pelo menos em termos do ensino da teoria e da prática contabilística. Tal como o estudo de Faria (2006, p. 189), este trabalho procura ser um ensejo para que os atuais investigadores reflitam sobre a situação da história da contabilidade em Portugal.

A presente contribuição pretende preencher o vazio historiográfico que se relaciona com a ausência de estudos diacrónicos, tanto quanto julgamos saber, que, em termos da contabilidade pública portuguesa, possam fornecer uma visão de síntese dos seus principais aspetos, principalmente os que se interligam com os primórdios fundacionais do reino de Portugal.

A motivação inerente à elaboração da pesquisa e a sua razão de ser prendem-se com a recente movimentação da sociedade e da academia nacionais em torno da publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro, diploma que veio institucionalizar o SNC-AP. Assim, pretende-se expor e divulgar, de forma cronológica, os principais traços do desenvolvimento sofrido pela contabilidade pública portuguesa desde o surgimento de Portugal como nação independente no século XII até aos nossos dias, privilegiando a contabilidade de instituições centrais. Espera-se, assim, contribuir para o aprofundamento da identidade profissional dos contabilistas.

Tendo presente este objetivo, a metodologia utilizada consistiu numa revisão da literatura pertinente ao problema de pesquisa e o método de recolha e geração de informação compreendeu uma análise de textos e documentos (Flick, 2009, pp. 257-260, Stake, 2012, p. 84, Yin, 2009, p. 8). As fontes primárias consistiram essencialmente em legislação relacionada com a contabilidade pública portuguesa e as secundárias integram artigos científicos, académicos, profissionais, comunicações em congressos internacionais, teses de doutoramento, dissertações de mestrado e dicionários. Vieira, Major e Robalo (2009, p. 135) aceitam que abordagens com uma forte componente histórica se confinam essencialmente a um único método de investigação qualitativa, dado que o objeto de estudo dessas pesquisas está associado a um passado (relativamente) longínquo.

As restantes seções do artigo estão estruturadas da seguinte forma: a secção 2 regista os mais relevantes episódios da contabilidade nacional desde a fundação da nacionalidade até à Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), na década de 90 do século transato; a secção 3 documenta os principais marcos da contabilidade do sector público pós-RAFE até à publicação do SNC-AP; e a secção 4 enuncia um conjunto de reflexões a propósito da implementação vindoura deste sistema contabilístico. Em fecho, apresentam-se as conclusões do artigo, as limitações, os contributos, as implicações e as recomendações pertinentes para futuros trabalhos.

## 2 O PASSADO – OS MAIS RELEVANTES EPISÓDIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA NACIONAL

### 2.1 Aspetos Gerais (Anos 1222 a 1761)

É geralmente aceite que o primeiro momento que a historiografia da contabilidade e das finanças públicas portuguesas costuma assinalar é aquele que diz respeito à existência de quatro livros de contabilidade, os bem conhecidos *Livros de Recabedo Regni* (livros de receitas do reino) (Rocha e Gomes, 2002, p. 595). Estes livros foram mencionados numa lei de D. Afonso II (1211–1223), corria o ano de 1222, e três deles estavam confiados ao alferes, ao mordomo-mor e ao chanceler-mor<sup>i</sup> do reino (Brandão, 2015, p. 3). Viterbo (1799, p. 275) elucida-nos que os *Livros de Recabedo* registavam o quanto o rei havia recebido (e o quanto ficava ainda em aberto), escriturando ainda que o devedor ficava desobrigado perante o rei pelo montante que lhe havia entregado. Eram livros de prestação de contas (por parte dos cobradores reais – os almoxarifes<sup>ii</sup>) e eram, em simultâneo, livros de registo das receitas da coroa portuguesa.

De acordo com Brandão (2015, p. 4), “comprova-se, com clareza, que a partir de 1287 há na corte de D. Dinis (1279–1325), em regra, três contadores régios, clérigos de formação”. Contadores eram, portanto, os responsáveis pela contabilidade régia na corte do rei (Brandão, 2015). Foi sob uma perspectiva de fiscalização que surgiu em Portugal, tanto quanto se sabe, a primeira instituição pública de coordenação das finanças públicas nacionais e régias – *Os Contos* (ou Casa dos Contos). Um documento do final do século XIII, reinava D. Dinis em Portugal, informa-nos da existência desta instituição onde se concentravam as contas da Fazenda d’el-Rei; o documento tem a data de 16 de Junho de 1296 (Rau, 1951, Rodrigues, 2002). As origens dos Contos e dos contadores mergulham pois no reinado de D. Dinis (Brandão, 2015, p. 3).

Os Contos reuniam os documentos e as contas das despesas públicas e da administração económica e financeira do reino, tornando-se no seu primeiro órgão de ordenação e fiscalização de receitas e despesas, como resultado da crescente complexidade da contabilidade pública e da sedentarização dos organismos da administração régia em Lisboa (Franco e Paixão, 1994a, Gomes, 2000, Rocha e Gomes, 2002, Rodrigues, 2002).<sup>iii</sup>

Posteriormente, em 1370, foram criados em Portugal os cargos de Vedores da Fazenda, a quem competia a administração do património real e da fazenda nacional e a fiscalização local das receitas e as despesas efetuadas pelos concelhos (Rodrigues, 2002, p. 48).

Em 4 de Outubro de 1375, no reinado de D. Fernando (1367–1383), foi concedida uma carta de privilégio aos contadores, escrivães e porteiros que serviam nos Contos, o que vem demonstrar que a organização dos Contos era avançada (*ibidem*). Por outro lado, estabeleceu-se, nesse reinado, a distinção entre os Contos de Lisboa e os Contos del-Rei. Competia aos contadores dos Contos de Lisboa tomar, verificar e registar nos livros de contabilidade as contas de todos os almoxarifados do país, e aos contadores del-Rei executar idênticas funções, só que referentes à casa real – o mesmo é dizer que passou a existir a supramencionada separação entre a gestão das finanças públicas e a gestão das despesas e receitas da casa real. Com D. João I (1385–1433) este modelo organizativo irá sofrer grandes alterações, através do mais antigo regimento dos Contos – o regulamento de 5 de Julho de 1389 (Paixão e Lourenço, 1999a,b,c,d,e,f, Rodrigues, 1995).

Este diploma de 1389 fraciona os Contos de Lisboa em duas secções: a relativa a contadorias espalhadas pelo reino (sujeitas à fiscalização dos Vedores da Fazenda) e a respeitante à contadoria da cidade de Lisboa e respetiva comarca (Lira, 2011; Paixão e Lourenço, 1995; Rodrigues, 2002). Em 1404 é criado o cargo de contador-mor (Franco & Paixão, 1994a, p. 231, 1995, p. 6, Rau, 1951, p. 172), para o qual foi nomeado, por D. João I, Gonçalo Rodrigues Camelo (Franco & Paixão, 1995, p. 13, Rodrigues, 2002, p. 48, 50).<sup>iv</sup> O contador-mor era dependente dos Vedores da Fazenda.

No reinado de D. Afonso V (1438–1481) existiu uma grande preocupação com a organização metódica da contabilidade e com os atrasos na prestação das contas. É nesta linha de conduta régia que se publicam dois diplomas com o objetivo de a regular de forma mais precisa: (1) o alvará de 9 de Junho de 1450, estabelecendo a forma como se devia assentar o que rendiam as rendas, direitos e moeda da cidade de Lisboa, e como deviam os tesoureiros, almoxarifes, recebedores, rendeiros e escrivães registar e escrever nos seus livros tudo quanto as ditas rendas e direitos rendessem, apontando não só o que recebiam mas também o que despendiam, assim como as mercadorias de que houvesse pagar sisa<sup>v</sup>; e (2) o alvará de 20 de Julho de 1455, estipulando que os escrivães das rendas e direitos reais de Lisboa deveriam entregar os correspondentes livros, seis meses após o fim do arrendamento, ao porteiro dos Contos de Lisboa (Rocha & Gomes, 2002, pp. 598-599).

No reinado de D. Manuel I (1495–1521), concretamente em 1516, foi aprovado o Regimento e Ordenações da Fazenda d'el-Rei (AA. VV., 1994, p. 88), sendo que as remodelações evidenciadas neste documento representam uma contabilidade mais evoluída daquela seguida até então; este documento veio renovar e sistematizar um conjunto de normas que orientaram a nossa contabilidade pública durante mais de 100 anos (Lira, 2011, Rodrigues, 1995, 2000).

Em 1 de Abril de 1560, um alvará real procede finalmente à junção dos Contos de Lisboa aos Contos do Reino (AA. VV., 1994, p. 100), passando a existir apenas uma repartição pública até ao ano de 1761 – os Contos do Reino e Casa (Paixão & Lourenço, 1995, p. 9; Rodrigues, 2002, p. 48).

A Casa dos Contos instalou-se no Terreiro do Paço no ano de 1526 (Rodrigues, 1995, p. 52) mas inicialmente localizava-se (até 1392) na Torre do Tombo, numa das torres do Castelo de Lisboa, atual Castelo de S. Jorge (Franco & Paixão, 1994a, p. 231). Uma testemunha ocular relata-nos que este instituto público, *in casu*, a Casa dos Contos, ocupava em 1712 um “sumptuoso edifício<sup>vi</sup> fronteiro ao Terreiro do Paço e junto da Alfândega e que se chama dos Contos, porque todos os que administram bens reais e ofícios de contas as vêm dar a ele. À pessoa principal se chama contador-mor” (Bluteau, 1712, p. 502).

## 2.2 O Ano Marcante de 1761: as Partidas Simples em Confronto com as Partidas Dobradas. Criação do Erário Régio em Portugal

Não obstante as supramencionadas mudanças e alterações, a contabilidade pública em Portugal pautou-se, até 1761, ano da fundação do Erário Régio em Lisboa pelo Marquês de Pombal (1699–1782) no reinado de D. José (1750–1777), por registos contabilísticos efetuados segundo a técnica da contabilidade por partidas simples (ou partidas singelas).<sup>vii</sup>

Com recurso a este dispositivo de registo, os livros de contabilidade designavam-se por livros de receita e de despesa e assumiam o objetivo de evidenciar as contas que os oficiais do reino (os pagadores e os recebedores) deveriam prestar à coroa. No começo, este método, o das partidas simples, designado posteriormente nos finais do século XIX por unigrafia numa obra de um autor francês, Eugène Léautey (1845–1909) (Monteiro, 2004, p. 80), registava as operações de forma sistemática, cronológica, classificada e arrumada por contas (de terceiros), mas no qual a movimentação (a débito) numa qualquer conta não implicava a movimentação numa outra conta (a crédito).<sup>viii</sup> Por outras palavras, não existia uma movimentação ou um registo de contrapartida, por igual valor monetário, ficando por mostrar, com critério, a relação de causa e efeito estabelecida entre a movimentação de duas contas (uma a débito e outra a crédito). O controlo das operações revelava-se, assim,

com as partidas simples, mais difícil e custoso sob os pontos de vista dos recursos humanos e do tempo investido na verificação das operações.

A utilização de um novo método contabilístico (as partidas dobradas) afigurava-se essencial para o conjunto de reformas públicas levadas a cabo em meados do século XVIII em Portugal pelo Governo (1750–1777) de D. José, na figura do seu principal secretário de Estado, o Marquês de Pombal.

Com a escrituração unigráfica o controlo dos factos patrimoniais públicos mostrava-se complexo, o que contribuía para a proliferação de abusos, fuga ao pagamento de impostos e peculato, situações lesivas do interesse público do reino de Portugal (Caiado, 1997, p. 265, Franco & Paixão, 1995, p. 44, Paixão & Lourenço, 1995, p. 9). Os livros de despesa não eram, de uma forma geral, numerados, ainda que fossem organizados tematicamente (respeito pelo princípio embrionário de classificação de despesas); os livros da receita apresentavam-se ordenados cronologicamente (Paixão & Lourenço, 1999a,b,c,d,e,f). Nesta matéria, é relativamente consensual que as partidas simples, em confronto com as partidas dobradas, prefiguram um método de registo imperfeito e incompleto (Pequito, 1875, Sá, 1926) e potenciador de fraude que, além do mais, “não oferece meios de conferência ou verificação” (Sá, 1926, p. 75) (ver, também, Gonçalves, Lira & Marques, 2013, p. 148).<sup>ix</sup> Como bem sintetizam Paixão e Lourenço (1999a,b,c,d,e,f), para além de registar fazia-se mister, agora, controlar, em especial controlar o destino dos pagamentos efetuados pelos oficiais régios.

Em termos cronológicos, a introdução das partidas dobradas na contabilidade portuguesa, seja pública ou privada, pode considerar-se tardia, se se atender à opinião acreditada de Amorim (1929, p. 78): “as partidas dobradas devem ter sido introduzidas em Portugal nos princípios do século XVI, durante o reinado de D. Manuel I [1495–1521]”. Também Noel Monteiro destaca que o método das partidas dobradas chegou muito tarde a Portugal (Monteiro, 1978, p. 16).

Contudo, os ilustres tratadistas (Jaime Lopes Amorim, 1891–1973 e Martim Noel Monteiro, 1916–1980) não fornecem evidências empíricas que permitam sustentar e documentar as suas teses (cf. Rocha e Gomes, 2002, p. 608, para o primeiro destes dois autores), ao contrário de estudos recentes que apontam para a introdução das partidas dobradas em Portugal ainda mais cedo, no reinado de D. Afonso V (1438–1481).

Neste sentido, existe suficiente prova documental de que, em 1462 e 1463, um mercador de Pisa estante em Lisboa, de nome *Michele da Colle* (?–1510), utilizava as partidas dobradas, ou pelo menos um modelo simplificado das ditas, nos seus livros de contabilidade (livro diário e livro de razão) escriturados no nosso país (Sequeira, 2015, Sequeira & Cardoso, 2015a,b) no termo da Idade Média/início da Idade Moderna. É certo que de um modo geral não se pode precisar no tempo o momento exato da invenção do método das partidas dobradas e nem mesmo o nome do seu criador (Lopes de Sá, 1953, p. 462), ou o instante preciso e rigoroso em que o mesmo foi pela primeira vez aplicado em Portugal mas, até evidência em contrário, estes estudos (cf. Sequeira, 2015; Sequeira e Cardoso, 2015a,b) antecipam para o reinado de D. Afonso V (anos de 1462 e 1463), cerca de 30 anos antes da publicação da *Summa* de Luca Pacioli, a entrada das partidas dobradas em Portugal, via contabilidade de um mercador de Pisa de nome Michele da Colle com estância em Portugal no período 1462 a 1475, onde abriu em Lisboa uma filial da Companhia da Colle (com sede em Pisa, na Toscana).<sup>x</sup>

No que respeita a outras instituições públicas portuguesas, tudo indica que o sistema de contabilidade utilizado era também muito simples, à semelhança do empregado nas contas públicas nacionais. Neste aspeto, Rocha e Gomes (2002, pp. 618–620) examinaram alguns livros de receitas e despesas das rendas da Universidade de Coimbra de meados do século XVI, tendo concluído que os registos contabilísticos eram rudimentares, sem distinção entre deve e haver, sem preocupação de apuramento de saldos, mas cronologicamente ordenados, tanto as receitas como as despesas (as receitas eram escrituradas primeiramente nos livros, e depois, apresentavam-se as despesas).

Regressando à Casa dos Contos, o seu edifício no Terreno do Paço ardeu no incêndio que se seguiu ao terramoto de 1 de Novembro de 1755, tendo com ele perecido os livros de contabilidade e papéis da tesouraria e almoxarifados da corte e do reino; salvaram-se, contudo, os cofres do erário real (as chamadas *burras*, feitas de madeira e ferro), valores metálicos que foram entregues na Casa da Moeda (Franco & Paixão, 1994a, p. 233, Paixão & Lourenço, 1995, p. 11, Rau, 1951, pp. 133-134).

A Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, enquadrada no âmbito das reformas administrativas e financeiras do Marquês de Pombal, que procedeu à extinção legal dos Contos do Reino e Casa e à criação do Erário Régio, veio mudar o panorama contabilístico da administração pública portuguesa. Os 108 funcionários da Casa dos Contos foram substituídos por 38 trabalhadores afetos ao Erário Régio; os que não continuaram foram devidamente indemnizados (Rodrigues, 2011b, p. 63).

O diploma legal de 22 de Dezembro de 1761 constitui uma referência legislativa relevante, na medida em que fixou normas exaustivas sobre a organização e o funcionamento da fazenda real e um novo regime para o controlo das receitas e despesas públicas em Portugal (Caiado, 1997). Deve sublinhar-se, fundamentalmente, o facto inovador das partidas dobradas constituírem agora o método de contabilidade previsto para este novo organismo público, pelo menos ao nível das quatro contadurias-gerais, substituindo, assim, o sistema unigráfico e a bipolarização livro da despesa/livro da receita (Paixão & Lourenço, 1995, p. 39). Neste contexto, as partidas dobradas foram entendidas pelo poder político como um meio para legitimar a nova organização, visto serem consideradas o melhor método para a administração das contas públicas (Gomes, 2007) e mais sofisticadas para a prestação de contas e respetiva transparência (Rodrigues, 2011, p. 62).<sup>xi</sup>

Nesse final do ano de 1761/início do ano de 1762, o inspetor-geral do Erário Régio, a figura central da organização, era o próprio Marquês de Pombal, o tesoureiro-mor era José Francisco da Cruz (1717-1768), um seu amigo pessoal, e o ajudante deste último, com a função de escrivão do tesoureiro-mor, era João Henrique de Sousa (1720-1788), recrutado à Aula do Comércio, instituição de ensino da qual foi o primeiro professor, de 1 de Setembro de 1759 a finais de 1761 (Gonçalves, 2013).

Estes eram os três cargos de cúpula no Erário Régio em Dezembro de 1761, aquando da sua fundação (Gomes, 2007). Em complemento, para chefes das quatro contadurias criadas, o Governo recrutou, em função dos seus conhecimentos técnicos de contabilidade por partidas dobradas, quatro comerciantes por grosso: António Caetano Ferreira (?-1780) (contaduria da Corte e Estremadura); Baltasar Pinto de Miranda (?-1791) (contaduria do Reino, Açores e Madeira); Luís José de Brito (?-1804) (contaduria do Rio de Janeiro, África Oriental e Ásia Portuguesa); e Manuel Pereira de Faria (?-1787) (contaduria da África Ocidental, Maranhão e Baía).

Estes quatro homens de negócio, bem como o tesoureiro-mor Cruz e o seu escrivão, Sousa, eram parte integrante da elite comercial portuguesa de então, tendo os seis lugar na lista dos 100 maiores negociantes do período pombalino composta por Pedreira (1995, pp. 164-167). Em 1787 passa a haver cinco contadurias-gerais, por desdobramento da contaduria da Corte e Estremadura em (i) contaduria da Cidade de Lisboa e (ii) contaduria da Província da Estremadura (Franco e Paixão, 1994b, p. 345, 1995, p. 48).

É de referir que ao longo do seu percurso as competências iniciais do Erário Régio foram aumentadas, desde logo com a atribuição da administração financeira de diversos rendimentos, criando-se, para o efeito, cofres nas várias contadurias para a administração de determinados rendimentos e a divisão e extinção de contadurias, posteriormente.

### 2.3 O Ano de 1832: Dissolução do Erário Régio. A Contabilidade Pública nos Séculos XIX e XX

O Erário Régio trespassou a época da ditadura pombalina, como testemunha Rodrigues (2000b, p. 52): “após o fim da ditadura de Pombal a transição foi pacífica e o Erário Régio sobreviveu”. Não obstante, o Erário Régio sofreu constantes alterações estruturais até à sua dissolução, em

1832, sob a ação do Ministro e secretário de Estado dos Negócios da Fazenda, Mouzinho da Silveira (1780–1849) (Rodrigues, 2000c) num Governo de iniciativa do regente do reino, D. Pedro (1798–1834), Duque de Bragança, mas nunca deixou de utilizar o método das partidas dobradas na sua contabilidade, de 1761 a 1832.

Mouzinho da Silveira havia sido Presidente do Erário Régio em Maio de 1823 (Rodrigues, 2000b, p. 66) e voltou a sê-lo em 1832. A partir deste ano, na repartição pública criada para substituir o Erário Régio, o Tesouro Público (organismo já previsto, contudo, na Carta Constitucional de 29 de Abril de 1826 no art.º 136.º), retrocedeu-se às partidas simples como método de registo. Assistiu-se a um declínio e a um retrocesso dos processos de registo com dissolução do Erário Régio na monarquia constitucional do Liberalismo Português.

É natural que ao longo do século XIX a contabilidade pública relaxasse no modelo de escrituração, porque o primeiro código comercial português, o Código Comercial de 1833, da autoria de José Ferreira Borges (1786–1838), conferia ao sector privado a faculdade de seguir o modelo de escrituração que lhe aprovesse, desde que utilizasse como livros obrigatórios o livro de diário, o livro copiador de cartas comerciais e o livro de balanços (de ativos e passivos, a lançar nos primeiros três meses do ano). As partidas dobradas não eram obrigatórias (nem o livro de razão) em 1833, com o Código Comercial de Ferreira Borges, nem o foram em 1888, com a publicação do segundo Código Comercial português, o Código Comercial da autoria do então Ministro da Justiça Francisco da Veiga Beirão (1841–1916), um diploma legal que ainda continua em vigor, não obstante as inúmeras revogações de articulado. Em 1888, o livro de razão passa finalmente a ser obrigatório para os comerciantes e sociedades em geral, mas a forma de arrumação (ou seja, a escrituração) dos livros indicados pela lei comercial — diário, razão, copiador e livro de inventário e balanços — continuava a ser do arbítrio dos proprietários.

A contabilidade pública não poderia ter um ritmo de desenvolvimento diferente do da contabilidade privada e a perda de prestígio da Aula do Comércio, extinta em 1844 por Costa Cabral (1803–1889) no reinado de D. Maria II (1834–1853), também contribuiu na segunda metade do século XIX para a desvalorização das partidas dobradas em comparação com o protagonismo que as mesmas evidenciaram na segunda metade do século anterior.

Com o Tesouro Público criado em 1832 não se estabeleceu, contudo, uma repartição especialmente vocacionada para a função contabilística (Santareno, 1997, p. 4). Essa lacuna foi suprimida em 1849, através do Decreto de 10 de Novembro, o qual veio fundar a Direção-Geral da Contabilidade, na dependência do Tesouro Público (Santareno, 1997, p. 5). O Tesouro Público deu origem, em 1849, à fundação do Tribunal<sup>xiii</sup> de Contas, havendo um breve período em que se designou por Conselho Fiscal de Contas (1844–1849). Anos mais tarde, “o regulamento geral da contabilidade pública, aprovado pelo Decreto de 12 de Dezembro de 1863, atribui à Direção-Geral da Contabilidade Pública a competência para coligir, resumir e centralizar nos seus livros a escrituração mensal da receita e despesa do Estado, bem como para organizar anualmente o Orçamento do Estado e as contas gerais de gerência e de exercício” (Santareno, 1997, p. 6).

Segundo Santos (2008, p. 62), de 1863 a 1930, “coexistiam, em Portugal, dois períodos de execução orçamental que eram relevados em contas distintas”, uma vez que o artigo n.º 4 do regulamento da contabilidade pública de 1881, de 25 de Junho, estabelecia que “a contabilidade pública anual compreendia dois períodos sob a denominação de gerência e exercício”. O período de gerência abrangia os atos relativos à arrecadação e aplicação dos recursos e rendimentos públicos, verificados dentro dos 12 meses decorridos de Julho a Junho de cada ano e o período de exercício correspondia àquele em que se completavam todas as operações de contabilidade respetivas a cada um dos anos económicos (Santos, 2008). Ou seja, o primeiro abrangia apenas as cobranças e os pagamentos, ao passo que o segundo respeitava a todas as operações de contabilidade pública, desde a liquidação à arrecadação das receitas e da autorização ao pagamento das despesas.

Santareno (1997, p. 7) também alude à *Reforma da Contabilidade Pública de 1881*, a qual “influenciou a administração do Estado durante longo tempo”. Através desta reforma foram reforçadas as atribuições da Direção-Geral da Contabilidade Pública, destacando-se as seguintes: o estudo e divulgação de fórmulas, modelos e instruções que permitissem a simplificação e uniformização da contabilidade nos diversos serviços públicos; a centralização da contabilidade-geral do Estado; e a direção e controle total da contabilidade (*ibidem*).

Os anos seguintes foram parcos em novidades no que à contabilidade pública portuguesa diz respeito, contribuindo para isso a implantação da República em 1910 e os consequentes problemas políticos vividos pelo país nessa fase conturbada da história de Portugal. Mudanças visíveis apenas ocorreram com o Estado Novo (1926–1974), surgido da Revolução de 28 de Maio de 1926. A este propósito, Santos (2008, p. 63) refere que o Estado Novo operou profundas reformas com objetivos bem precisos: obtenção de saldos positivos no fecho das gerências orçamentais; contenção do crescimento do sector público; e recuperação do sector privado da depressão mundial dos anos 30 do século XX. Acrescenta este autor que a “reforma de 1930 operada, nomeadamente, com o Decreto n.º 18381, de 24 de Maio, simplificou o sistema utilizado, abolindo as contas de exercício e consagrando apenas as contas de gerência conjugadas com a existência de um período complementar” (*ibidem*).

Santareno (1997) é mais efusivo na abordagem a esta questão. Na sua aceção, as reformas orçamentais e contabilísticas levadas a cabo pelo Estado Novo, nos últimos anos da década de 20 e nos primeiros da década de 30 do século XX, “representaram o maior conjunto de iniciativas legislativas ocorridas desde 1881 no âmbito da contabilidade pública em Portugal” (Santareno, 1997, p. 12). Vinca também que no articulado do Decreto n.º 18381, de 24 de Maio de 1930, está presente um vasto conjunto de disposições que “traduzem uma conceção centralizadora e uma óptica de rigor legalista, devendo todas as operações de receita e despesa pertencerem ao ano económico em que se realizassem, em conta do qual deveriam ser escrituradas” (*ibidem*).

Carvalho e Nogueira (2006) indicam que nesta fase a contabilidade pública portuguesa caracterizava-se por ser uma contabilidade essencialmente orçamental, estruturada numa base de caixa, em que o método de registo era o unigráfico, através do qual se registavam os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efetivamente a entrada ou saída dos valores monetários e, nesta lógica, continuam os autores, a contabilidade teria como preocupação principal o cumprimento dos critérios legais e de limitação das despesas e não tanto a equidade e eficiência da sua execução (*idem*). Mesmo após a Revolução de 25 de Abril de 1974, a contabilidade pública manteve o mesmo objetivo, exceção o nível de exigência de informação divulgada nas demonstrações financeiras.

Em suma, o sistema de contabilidade pública portuguesa que vigorou desde a década de 30 até final da década de 90 do século passado foi, no essencial, o introduzido pelas reformas efetuadas no início do Estado Novo (Carvalho & Nogueira, 2006, Santareno, 1997).

O cenário iria alterar-se a partir do final da década de 80 do século passado. A partir da entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia (atual União Europeia), em 1986, iniciou-se um caminho reformador que iria permitir à contabilidade pública portuguesa aproximar-se da contabilidade praticada nos países mais desenvolvidos da Europa. Os primeiros frutos deste ímpeto reformativo deram-se com a Lei de Bases de Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro), a qual estabeleceu os princípios para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado (RAFE) e viria a culminar na criação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), em 1997 (Carvalho & Nogueira, 2006, Rua & Carvalho, 2006).

### 3 O PRESENTE CONTEMPORÂNEO DA CONTABILIDADE PÚBLICA PORTUGUESA – DE 1990 A 2016

Barbosa (2009) refere que data do início da década de 90 do século transato a profunda reforma na administração financeira pública que veio alterar, em definitivo, a visão implementada pelo Estado Novo, através de peças legislativas como a Lei de Bases da Contabilidade Pública, o POCP e os seus diversos planos sectoriais, muito embora Oliveira (1993, p. 86) se apresentasse muito crítico dos primeiros anos de vigência da Lei de Bases da Contabilidade Pública, “em particular porque apenas dois dos seus 18 artigos tratavam da contabilização das receitas e despesas”.

Santareno (1997, p. 22) resumia assim a situação em 1997: “de facto, completa-se aqui [com o POCP] um ciclo longo da contabilidade pública portuguesa: organizado o Erário Régio em 1761 com base na contabilidade mercantil das partidas dobradas, o sistema foi sendo sucessivamente reformulado com o abandono deste método contabilístico e com a sua limitação a uma contabilidade unigráfica sem paralelo com a contabilidade das entidades privadas, mas o ano de 1997 vem assistir finalmente ao renascimento da contabilidade digráfica para os serviços públicos”.

A reforma da contabilidade pública que culminou com a criação do POCP e de diversos planos sectoriais registou como marcos iniciais a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública em 1990 (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro) e, em seguida, a publicação do RAFE, em 1992, pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho. Neste intervalo de tempo foi publicada a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), a Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro (cf. Rua e Carvalho, 2006; Santareno, 1997). De referir que a Lei de Bases da Contabilidade Pública veio reforçar a utilização do Plano Oficial de Contabilidade (POC) como instrumento de referência da contabilidade pública, visto que determinava no artigo 14.º que o sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira fosse digráfico e moldado ao POC.

No entanto, não obstante as melhorias introduzidas no sistema de contabilidade pública portuguesa durante o início da década de 90 do século passado, “o sistema de contabilidade pública apresentava-se inadequado face às exigências de informação requeridas pelos utilizadores, de tal modo que se tornava urgente a introdução de melhorias nessa área” (Marques, 2007, p. 152).

Rua e Carvalho (2006, p. 56) atestam que a obrigação dos serviços e organismos autónomos utilizarem o POC ou de criarem planos<sup>xiii</sup> de contabilidade específicos às suas necessidades, dificultava “a comparabilidade das contas entre os diferentes organismos, e a execução de auditorias externas, bem como a consolidação de contas do Estado”. Era, dessa forma, difícil efetuar comparações entre organizações dada a falta de uniformidade e comparabilidade no tratamento contabilístico das diversas matérias, bem como a falta de fiabilidade da informação financeira emanada (Fernandes, 2005). Por outras palavras, era necessário um instrumento como o POCP, que obrigasse à utilização do método digráfico e que definisse regras uniformes para a execução da contabilidade em todas as organizações públicas. Considera-se que a aprovação e entrada em vigor do POCP, bem como de outros planos sectoriais dele emanados, contribuiu de forma determinante para “o desenvolvimento da normalização da contabilidade pública em Portugal” (Rua e Carvalho, 2006, p. 17). Santos (2008, p. 80) corrobora esta opinião, dizendo que “o POCP constituiu um primeiro passo para a normalização dos procedimentos contabilísticos nos organismos da administração central, regional e local, incluindo a segurança social”.

A análise do articulado do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que publicou o POCP, permite concluir que a sua aplicação é obrigatória para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à administração central, regional e local. Uma das suas características principais consistiu na existência obrigatória de três sistemas de contabilidade, recorrendo ao método digráfico: orçamental, patrimonial e analítica. Para tal, o POCP contém um quadro de contas em que simultaneamente coexistem, ao mesmo nível, estes três sistemas de informação contabilística: orçamental (classe 0 – *contas de controlo orçamental e de ordem*), patrimonial (classes 1 a 8) e analítica (classe

9). Aliás, no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, e no próprio POCP, concretamente em 1 – *Introdução*, é dito que o principal objetivo deste plano de contabilidade é “a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”.

Santareno (1997, p. 20) acrescenta que a complementaridade entre os três sistemas de contabilidade permite analisar a eficiência e a eficácia das despesas públicas, “possibilitando uma gestão por objetivos na administração pública, através da correspondência entre os meios utilizados e os objetivos alcançados”. Da análise que realizou ao POCP, Marques (2007, p. 169) escreve que o “novo plano de contas inclui as linhas gerais da evolução recente da contabilidade pública a nível internacional”. Para esta opinião contribuiu não só o facto de a contabilidade orçamental ser digráfica mas também a consciência de que o seu conteúdo aproxima a contabilidade pública da contabilidade empresarial, nas vertentes patrimonial e analítica, visto que o POCP em matéria de organização aproxima-se do POC em vigor à altura para as entidades privadas, o mesmo não sucedendo com o conteúdo, em que as diferenças são significativas. Por outro lado, acrescenta-se que para o controlo orçamental, o POCP prevê a base de caixa, ao passo que para as transações financeiras prevê o regime do acréscimo.

No que respeita às peças contabilísticas, Carvalho e Nogueira (2006) referem que o POCP preconiza a apresentação de mapas que, na medida do possível, se aproximam dos do sector empresarial. Nesta linha de pensamento, o POCP contempla o balanço, a demonstração dos resultados e o anexo às demonstrações financeiras. Além destas demonstrações financeiras, inspiradas pelo POC, existem ainda os mapas de execução orçamental (mapa de controlo orçamental da despesa, mapa de controlo orçamental da receita e mapa dos fluxos de caixa). De notar que o objetivo principal destes documentos contabilísticos é a obtenção de uma imagem fiel do património, da situação financeira, da execução orçamental e do resultado económico-patrimonial da entidade prestadora de contas.

Outra completa novidade na contabilidade do sector público português, de acordo com Santareno (1997), é a existência de princípios contabilísticos<sup>xiv</sup> com muitas semelhanças aos previstos no POC/89. Resumindo, “pode dizer-se que o POCP surgiu como uma ferramenta forte e inovadora para o processo de modernização da contabilidade pública portuguesa” (Barbosa, 2009, p. 39).

Decorridos alguns anos após a aprovação do POCP, começaram a surgir os chamados planos sectoriais, no seguimento do que estava previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97: “os planos sectoriais que se mostrem indispensáveis são aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças e, quando for caso disso, dos outros ministros competentes, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública”. Estes planos sectoriais mais não são do que a adaptação do POCP aos sectores específicos de algumas áreas da administração pública portuguesa, tendo sido criados quatro, a saber:

– Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL (Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro);

– Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC Educação (Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro);

– Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde – POCMS (Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro); e

– Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social – POCISSSS (Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro).

Rua e Carvalho (2006) realizaram uma análise comparativa destes planos sectoriais, tendo concluído que: 1) todos implicam a existência dos três sistemas de contabilidade previstos para o POCP, ou seja, patrimonial, orçamental e analítica; 2) todos fazem uso da digrafia como método de registo das operações; 3) e apresentam os quatro um sistema de contabilidade orçamental inflexível, impedindo praticamente a criação de outras contas ou sub-contas. Contudo, os mesmos autores (Rua e Carvalho, 2006) referem que estes planos apresentam algumas características específicas: 1) O PO-CMS é o que apresenta uma maior desagregação das contas; 2) O POC Educação introduz pela primeira vez a consolidação de contas no sector público português; 3) e o POCAL e o POC Educação possuem regimes simplificados para entidades que deles possam beneficiar.

As transformações ocorridas em sede da contabilidade pública portuguesa nos finais da década de 90 assentaram num contexto internacional, a que Portugal não ficou imune, relacionado com a envolvente trazida pela corrente da Nova Gestão Pública (*New Public Management*); este paradigma aplicável à contabilidade pública no geral prossegue a eficácia e eficiência dos recursos públicos que, tal como os privados, se assumem cada vez mais escassos (Gonçalves, Correia e Marques, 2011, p. 159).

Em suma, o POCP e os planos sectoriais dele decorrentes representam o marco inicial de uma etapa que tem que ser percorrida até a total implementação e consecução dos objetivos da reforma da contabilidade pública em Portugal. Um passo mais desta reforma foi dado com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro, o qual aprovou o SNC-AP, revogando o POCP e demais planos sectoriais<sup>xv</sup>.

#### 4 O FUTURO: 1 DE JANEIRO DE 2018, O SNC-AP

Os procedimentos de reforma da contabilidade pública portuguesa estão no terreno desde a década de 90 do século passado, sendo mais prementes nos últimos quatro anos, designadamente por força de diversas pressões<sup>xvi</sup> institucionais no sentido da harmonização da contabilidade pública nacional com os requisitos internacionais (Gomes *et al.*, 2016, p. 50).

Com efeito, longe vão os tempos em que a contabilidade pública em Portugal sofria de desarmonização e indefinição terminológicas e, o que é mais impressionante, de destrinça em termos de convenções contabilísticas. Com efeito, em 1945, os correntistas (empregados de escritórios a cujo cargo estava o livro de contas-correntes) das unidades militares do Ministério da Guerra estavam obrigados por modelo oficial do Governo a registar movimentos de dívida a fornecedores a débito, e movimentos de amortização de dívidas a fornecedores a crédito (cf. Carqueja, 1995, p. 287), portanto, em clara rota de colisão com os procedimentos convencionais de registo em contas do passivo. O caminho foi longo, árduo e algo tardio, mas a contabilidade pública em Portugal pôde nos últimos anos consubstanciar uma reforma que há muito se vinha a perspectivar.

Neste sentido, Viana (2015, pp. 15-17) indica que, em 2011, “o Governo, com o apoio de parceiros internacionais, efetuou um diagnóstico das práticas e processos de gestão financeira pública, sendo que um sistema contabilístico incompleto foi uma das fragilidades detetadas”. Assim, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de Junho, foi incumbido à Comissão de Normalização Contabilística a elaboração de um sistema contabilístico que respondesse às exigências de um adequado planeamento, prestação de contas e controlo financeiro e que fosse consistente com as IPSAS, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e com o SNC, aplicável ao sector empresarial. O resultado está espelhado no Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro, que aprovou o SNC-AP. Esta peça legislativa indica que o SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas, muito embora as entidades de menor dimensão e risco orçamental possam beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública em termos a definir.

As finalidades do SNC-AP estão claramente patentes no artigo 6.º do Decreto-Lei supramencionado. Este atesta que este sistema contabilístico permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, nomeadamente:

- evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e
- proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

O preâmbulo do Decreto-Lei em apreço é um bom ponto de partida para uma análise mais exaustiva do SNC-AP, visto representar um excelente resumo do mesmo, além de apontar as razões da sua indispensabilidade nos tempos atuais. Desde logo, indica que o sistema contabilístico pré-SNC-AP era predominantemente orientado para o controlo das despesas públicas, tendo-se revelado incapaz de se adaptar às exigências de uma gestão racional e integrada e de proporcionar informação financeira completa, fiável, relevante e oportuna. Porém, não são apenas aspetos negativos que são salientados no preâmbulo. Aliás, nas primeiras linhas são apontadas as alterações positivas sentidas aquando da introdução do POCP e planos sectoriais. Todavia, não obstante as mais-valias introduzidas por estes planos de contabilidade no sector público, é indicado que “a normalização contabilística em Portugal para o sector público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente”. Esta situação, por um lado, resulta da existência de um sistema contabilístico no sector público que é baseado em normas nacionais, entretanto, revogadas, de que é exemplo inequívoco o POC. Ou seja, as bases concetuais e de referência do POCP e dos planos sectoriais desapareceram. Aproveitando a referência aos planos sectoriais, estes ilustram bem a fragmentação supramencionada.

Adianta ainda o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro, que esta fragmentação constitui um problema sério de inconsistência técnica, “dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no sector público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede da sua integração”. Muito embora este problema seja sentido em todo o sector público, adquire particular incidência em entidades como a Direção-Geral do Orçamento, a Direção-Geral das Autarquias Locais ou o Instituto Nacional de Estatística, já que estes têm de agregar informação produzida com base em sistemas de informação orçamental e financeira que são inconsistentes.

Em síntese, a atual estrutura de relato orçamental e financeiro encontra-se fragmentada e não tem uma perspectiva estratégica, não permitindo um célere e preciso processo de consolidação de contas, tanto da informação orçamental como da informação financeira, que proporcione uma imagem verdadeira e apropriada das finanças públicas.

Existiu a preocupação de que o SNC-AP fosse consistente com o SNC, o que permite, desde logo, uma maior e melhor comparabilidade entre organizações públicas e privadas, e com as IPSAS.

Assim, os problemas acima apontados ficarão resolvidos, designadamente a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes, além de “dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional”.

Recorrendo novamente ao preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro, podemos constatar que a aprovação do SNC-AP permite:

- implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo;
- fomentar a harmonização contabilística;
- institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais;
- contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas; e
- uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do sector empresarial e das entidades do sector não lucrativo, respetivamente.

Não pode deixar de ser frisado o facto de o SNC-AP prever três subsistemas de contabilidade, à imagem do que já era previsto no seio do POCP e nos planos sectoriais dele derivados: orçamental, financeira e de gestão (Viana, 2015). Além disso, o SNC-AP, resultando de um trabalho desenvolvido continuamente a partir de 2012 (Gomes *et al.*, 2016, p. 50), assenta nos seguintes instrumentos contabilísticos:

- estrutura conceitual da informação financeira pública;
- 27 normas de contabilidade pública (NCP) convergentes com as IPSAS, sendo uma dedicada à Contabilidade de Gestão (NCP 27) e outra à Contabilidade e Relato Orçamental (NCP 26);
- modelos de demonstrações financeiras;
- plano de contas multidimensional;
- norma relativa à contabilidade orçamental; e
- norma de contabilidade de gestão.

Gomes *et al.* (2016, pp. 51-52) apresentam com grande detalhe e desenvolvimento (1) a estrutura do SNC-AP a vigorar a partir de 2018 em Portugal e (2) os principais elementos diferenciadores do SNC-AP face ao anterior normativo contabilístico das entidades públicas portuguesas.

Viana (2015, p. 15) salienta o facto de que para ultrapassar os pontos fracos do atual sistema de contabilidade pública foi igualmente aprovada a nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO). Esta contém um conjunto de disposições de natureza contabilística, de que são exemplo a criação da entidade contabilística Estado, os subsistemas contabilísticos previstos no SNC, a preparação de demonstrações financeiras previsionais, as demonstrações financeiras intercalares (trimestrais) e a necessidade de consolidação de contas.

Por fim, umas últimas palavras para o facto de a arquitetura desta reforma administrativa ainda não estar completa, pois ainda não foram aprovados, à data desta redação, alguns dos seus pilares mais importantes: as notas de enquadramento às contas, o regime simplificado para as entidades de menor dimensão e risco orçamental e o manual de implementação do SNC-AP, o qual

deverá conter a descrição do processo de transição para este sistema e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas.

## 5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES, CONTRIBUTOS E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Este é um trabalho de divulgação da história da contabilidade pública portuguesa, cuja resenha histórica exposta nas secções anteriores permite extrair as seguintes conclusões.

Nos primórdios a contabilidade pública praticada era extremamente simples, notando-se que a sua principal preocupação era servir de base para a fiscalização das finanças públicas. Esta contabilidade, como assinala a literatura, recorria ao método unigráfico de registo das transações económicas.

As partidas dobradas apenas foram introduzidas pela primeira vez na contabilidade pública portuguesa aquando da criação do Erário Régio, através da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761, no reinado de D. José. Interessava essencialmente ao seu principal secretário de Estado – Marquês de Pombal –, assegurar mecanismos de controlo para as quantias pagas pelo Tesouro (e o registo do seu destino) e para as quantias recebidas no Tesouro (e o registo da sua origem). Desta forma, o método digráfico apenas começou a ser utilizado na contabilidade pública portuguesa na segunda metade do século XVIII, mais de 250 anos depois da sua difusão internacional por intermédio da publicação da *Summa* de Pacioli em 1494, em Veneza. As partidas dobradas foram referidas como método contabilístico para a arrumação dos livros (*i.e.*, escrituração) especificamente no Título V (§ 1) da Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761.

No entanto, a obrigatoriedade da utilização das partidas dobradas no âmbito da contabilidade pública nacional durou pouco mais de 70 anos, já que com a dissolução do Erário Régio, em 1832, voltou-se ao método unigráfico com o organismo que lhe sucedeu, o Tesouro Público. Para a concretização da mudança, contribuíram as críticas que nos primeiros anos do Liberalismo se fizeram ao Erário Régio, nomeadamente as que se prendiam com os tributos que não chegavam ao Tesouro dados os desfalques na sua arrecadação, delapidações, abusos, extravios e realização de despesas caprichosas (cf. Ferreira Borges, 1831, *apud* Franco & Paixão, 1995, p. 52; v. também, Franco & Paixão, 1994b, p. 345), mesmo que o Erário continuasse a utilizar a digrafia.

Não obstante as alterações e reformas realizadas nas décadas subsequentes, apenas muito recentemente, a partir de 1997, é que o método digráfico deixou de ser a norma no sector público português. Foi com a RAFE, nos últimos anos do século XX, que o método digráfico voltou a estar na ordem do dia; a sua (re)introdução ocorreu, na plenitude, com a publicação do POCP em 1997 e com as posteriores publicações dos planos sectoriais de contabilidade pública. Esse ano de 1997 marca, assim, o início da normalização contabilística no sector público português.

O procedimento metodológico – uma revisão da literatura – utilizado nesta pesquisa para atingir o objetivo do trabalho e o método a que ela se submeteu para a recolha e geração da informação – a análise de textos e documentos (fontes primárias e secundárias) –, sugerem a validação do corpo de conhecimentos prévios associados à teoria das partidas dobradas em Portugal, ou seja, a pesquisa confirma que foram poucos os períodos de tempo em que o sector público executou a sua contabilidade por partidas dobradas. No caso concreto, este estudo confirma que, em Portugal, apenas em 1761–1832, período correspondente à atividade e funcionamento do Erário Régio, se praticou em termos centrais contabilidade por partidas dobradas. A circunstância dos códigos comerciais de 1833 e de 1888 não obrigarem à execução da contabilidade privada obrigatoriamente segundo o método das partidas dobradas, associada à extinção da Aula do Comércio de Lisboa em 1844, uma escola de contabilidade que ensinava o método italiano (as partidas dobradas) desde 1759, pode ter contribuído para uma envolvente contextual desfavorável à aplicação das partidas dobradas na contabilidade pública portuguesa.

Este estudo contribuiu do ponto de vista teórico para a sustentação da teoria das partidas dobradas em Portugal, ainda que se entenda que o século XIX deveria merecer uma reflexão mais sustentada por parte dos investigadores. Está ainda por fazer esse trabalho e esta exposição sugere que se possa conferir uma maior atenção à contabilidade pública de organismos portugueses estabelecidos ou em vigor no conturbado século XIX português.

Do ponto de vista das limitações do estudo, elas interrelacionam-se com o objeto e o âmbito que para o mesmo foram definidos, isto é, os trabalhos historiográficos de cariz cronológico da contabilidade pública portuguesa implementada ao nível central, como este, resultam na generalidade em estudos factuais, narrativos, descritivos e políticos, típicos da história tradicional ou história velha da contabilidade.

Outra limitação respeita à ausência de informação histórica relativa à contabilidade das finanças locais de municípios setecentistas/oitocentistas, tanto mais que, de acordo com Costa (2014, p. 113), o alvará de 23 de Julho de 1766, com o objetivo de implementar um novo modelo contabilístico às finanças concelhias e de melhorar a arrecadação e fiscalização das receitas de todos os municípios do reino, instituiu na contabilidade da cidade do Porto um modelo de registo contabilístico adaptado e simplificado das partidas dobradas, em substituição das partidas simples.

Todavia, apesar do presente estudo não estar isento de limitações, pesquisas históricas cronológicas e positivistas sobre a contabilidade central portuguesa constituem preciosos instrumentos de trabalho para estudantes de contabilidade pública, bem como para professores de contabilidade, como também, naturalmente, para o cidadão interessado na história geral de Portugal por motivos profissionais ou por simples estímulo intelectual.

Este artigo apresenta a implicação social de poder ser usado pelos especialistas nas suas exposições sobre o SNC-AP como estimulante introdução histórica acerca do caminho percorrido em Portugal até à sua implementação. Os resultados podem ser utilizados pelos professores de contabilidade de qualquer grau de ensino nas suas preleções sobre a evolução da contabilidade portuguesa e por todos aqueles que se dedicam à parte histórica da disciplina. As conclusões da pesquisa sugerem uma outra recomendação pertinente: a de procurar saber se, no Brasil pós-independência, os percursos percorridos pela contabilidade pública brasileira permitem identificar zonas de convergência e proximidade com os trilhados pela contabilidade pública portuguesa ou se, pelo contrário, deles se afastaram.

Com o advento do SNC-AP, a entrar em vigor em 1 de Janeiro de 2018, espera-se que a par da continuada execução da contabilidade pública pelo método de registo das partidas dobradas se evolua para um referencial contabilístico das contas públicas nacionais mais verdadeiro, apropriado e fiel das operações das entidades públicas portuguesas.

## REFERÊNCIAS

- AA. VV. (1994), *História de Portugal em Datas*. Coord. de Rodrigues, A. S. e aut. de Capelo, R. G., Monteiro, A. J., Nunes, J. P. A., Rodrigues, A. S., Torgal, L. F. e Vitorino, F. M. Lisboa: Círculo de Leitores.
- Amorim, J. L. (1929), *Lições de Contabilidade Geral*. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto.
- Barbosa, J. M. (2009), *A Harmonização Contábil das NICSP na Contabilidade Pública: o caso do Brasil e Portugal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade apresentada à Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Bluteau, R. (1712), *Vocabulário Português e Latino [...] [vol. 2; B-C]*. Coimbra: Colégio das Artes da Companhia de Jesus.

- Brandão, H. (2015), "Um oficial da Casa dos Contos: o contador". *Comunicação apresentada no VII Workshop de Estudos Medievais*. Porto, Portugal, 23 a 24 de Abril, pp. 1-9.
- Braz Machado, J. R. (2000), *Contabilidade Financeira – da perspectiva da determinação dos resultados* (2.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Cooperativa Protocontas.
- Caiado, A. P. (1997), "Aspectos do sistema de controlo interno nas finanças públicas em Portugal (1761-1832)". *Jornal de Contabilidade* 247, pp. 264-269.
- Carnegie, G. D. (2005), "O passado da contabilidade em Portugal". *Contabilidade e Gestão* 1, pp. 15-17.
- Carqueja, H. O. (1995), "O significado do débito e crédito". *Revista de Contabilidade e Comércio* 206, pp. 285-287.
- Carvalho, J. B. C. e Nogueira, S. P. S. (2006), "A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas". *Comunicação apresentada no XII Encuentro AECA*, Córdoba, Espanha, 28 e 29 de Setembro de 2006.
- Carvalho, J. B. C., Jorge, S., Fernandes, M. J. e Camões, P. (2005), "Implementação do novo sistema de contabilidade autárquica em Portugal: conformidade e fiabilidade da informação relatada". *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* 65, pp. 26-35.
- Costa, L. F., Lains, P. e Miranda, S. M. (2011), *História Económica de Portugal – 1143 a 2010* (1.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: A Esfera dos Livros.
- Costa, P. (2014), *Finanças e Poder na Cidade do Porto (1701–1777) – do registo à fiscalização, estabilidade e ruturas*. Tese de Doutoramento em História apresentada à Faculdade de Letras da Universidade do Porto, Porto, Portugal.
- Faria, A. R. (2006), "Relevância, conteúdo e metodologia da investigação histórica em contabilidade". *Revista de Contabilidade e Comércio* 237, pp. 185-223.
- Fernandes, M. J. (2005), "Desenvolvimentos da contabilidade pública". *Jornal de Contabilidade* 341, pp. 301-313.
- Ferreira Borges, J. (1831), *Princípios de Sintetologia Compreendendo em Geral a Teoria do Tributo* [...]. Londres: Bingham.
- Flick, U. (2009), *An Introduction to Qualitative Research* (4<sup>th</sup> ed.). London: SAGE.
- Franco, A. L. e Paixão, J. C. (1994a), "Casa dos Contos". In Santana, F. e Sucena, E. (orgs.) (1994), *Dicionário da História da Lisboa* (pp. 230-233). Mem Martins: Europam.
- Franco, A. L. e Paixão, J. C. (1994b), "Erário Régio". In Santana, F. e Sucena, E. (orgs.) (1994), *Dicionário da História da Lisboa* (pp. 344-346). Mem Martins: Europam.
- Franco, A. S. e Paixão, J. C. (1995), *Magistrados, Dirigentes e Contadores do Tribunal de Contas e das Instituições que o Precederam: Finais do Século XVIII a 31/12/1992*. Lisboa: Ed. Tribunal de Contas.
- Gomes, D. (2000), *A Evolução dos Registos Contabilísticos e a Aplicação da Partida Dobrada em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade apresentada à Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Gomes, D. (2007), *Accounting Change in Central Government: the Institutionalization of Double Entry Bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761–1777)*. Tese de Doutoramento em Ciências

Empresariais, especialização em Contabilidade, apresentada à Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, Portugal.

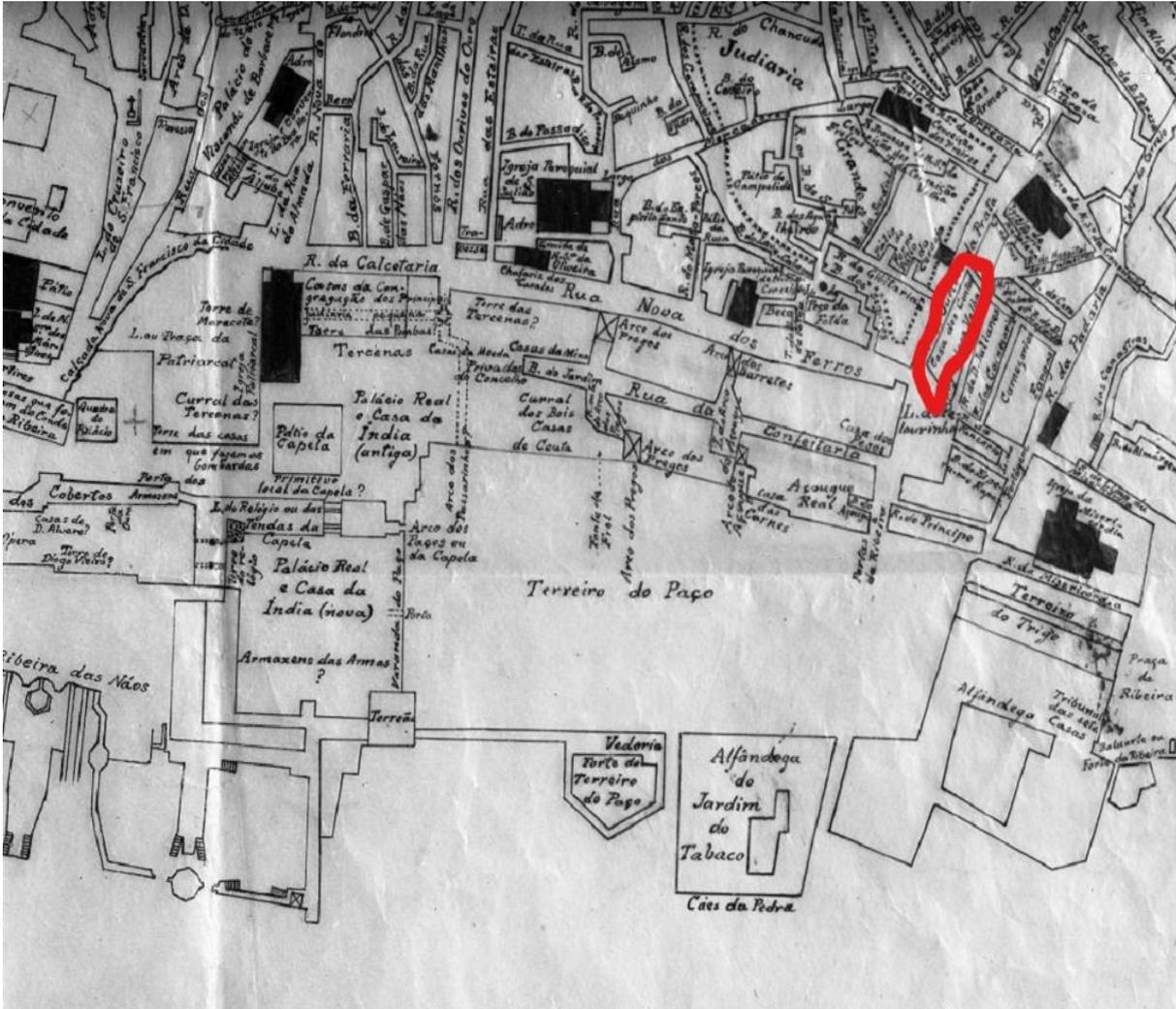
- Gomes, D., Carnegie, G. D. e Rodrigues, L. L. (2008), "Accounting change in central government: the adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761)". *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21(8), pp. 1144-1184.
- Gomes, D., Carnegie, G. D. e Rodrigues, L. L. (2014), "Accounting as a technology of government in the Portuguese Empire: the development, application and enforcement of accounting rules during the pombaline era (1761-1777)". *European Accounting Review* 23(1), pp. 87-115.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J. e Carvalho, J. B. C. (2015), "The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders". *International Journal of Public Administration* 38(4), pp. 268-281.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J. e Carvalho, J. B. C. (2016), "Mudança da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders". *Contabilista* 191, pp. 46-52 [parte I].
- Gonçalves, M. (2013), "Emergência e desenvolvimento da contabilidade por partidas dobradas. Traços gerais de um homem de negócio da praça de Lisboa: José Francisco da Cruz, tesoureiro-geral do Erário Régio português, 1761". *Revista Portuguesa de Contabilidade* 3(12), pp. 669-696.
- Gonçalves, M., Correia, C. e Marques, M. C. C. (2011), "Contabilidade autárquica em Portugal e a informação divulgada em regime de caixa e de competência: o caso de um município do distrito de Coimbra". *Revista Universo Contábil* 7(4), pp. 156-178.
- Gonçalves, M., Lira, M. e Marques, M. C. C. (2013), "Finanças públicas e contabilidade por partidas dobradas: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimeiras do Erário Régio Português, 1761". *Revista Universo Contábil* 9(2), pp. 142-173.
- Lira, M. M. C. (2011), "A evolução da contabilidade pública em Portugal até ao século XVIII". *Revista Portuguesa de Contabilidade* 2, pp. 233-252.
- Lopes de Sá, A. (1953). "As origens da partida dobrada". *Revista de Contabilidade e Comércio* 84, pp. 462-468.
- Marques, M. C. C. (2007), "A nova contabilidade da administração pública portuguesa". *Revista de Controle e Administração* 3(2), pp. 151-173.
- Melo, A. A. e Cardoso, J. L. (2014), "Virgínia Rau. Uma medievalista na Pré-História". *Estudos Arqueológicos de Oeiras* 21, pp. 513-548.
- Monteiro, M. N. (1978), *Plano Oficial de Contabilidade – comentado e anotado* (2.<sup>a</sup> ed. rev. e aum.). Porto: Livraria Avis.
- Monteiro, M. N. (2004), *Pequena História da Contabilidade* (2.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Europress.
- Oliveira, A. (1993), "A digrafia na contabilidade pública – uma inevitabilidade? (a propósito da Lei n.º 8/90 de 20/2/90 – Bases da Contabilidade Pública)". *Revista de Contabilidade e Comércio* 197, pp. 77-102.
- Paixão, J. C. e Lourenço, M. A. (1995), *Contos do Reino e Casa*. Lisboa: Ed. Tribunal de Contas.
- Paixão, J. C. e Lourenço, M. A. (1999a), "Tomar em linha de conta – o controlo das contas e a sua regulamentação". *Jornal de Contabilidade* 264, pp. 76-78 [parte 1].
- Paixão, J. C. e Lourenço, M. A. (1999b), "Tomar em linha de conta – o controlo das contas e a sua regulamentação". *Jornal de Contabilidade* 265, pp. 114-115 [parte 2].

- Paixão, J. C. e Lourenço, M. A. (1999c), "Tomar em linha de conta – o controlo das contas e a sua regulamentação". *Jornal de Contabilidade* 266, pp. 155-157 [parte 3].
- Paixão, J. C. e Lourenço, M. A. (1999d), "Tomar em linha de conta – o controlo das contas e a sua regulamentação". *Jornal de Contabilidade* 267, pp. 191-193 [parte 4].
- Paixão, J. C. e Lourenço, M. A. (1999e), "Tomar em linha de conta – o controlo das contas e a sua regulamentação". *Jornal de Contabilidade* 268, pp. 231-234 [parte 5].
- Paixão, J. C. e Lourenço, M. A. (1999f), "Tomar em linha de conta – o controlo das contas e a sua regulamentação". *Jornal de Contabilidade* 269, pp. 263-266 [parte 6].
- Pedreira, J. (1995), *Os Homens de Negócio da Praça de Lisboa. De Pombal ao Vintismo. Diferenciação, Reprodução e Identificação de um Grupo Social*. Tese de Doutoramento em Sociologia, especialização em Sociologia e Economia Históricas, apresentada à Faculdade de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, Portugal.
- Pequito, R. A. (1875), *Curso de Contabilidade Comercial*. Lisboa: Livraria Pacheco & Carmo.
- Rau, V. (1951), *A Casa dos Contos*. Coimbra: Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra – Instituto de Estudos Históricos Dr. António de Vasconcelos.
- Rau, V. (1959), *Os Três Mais Antigos Regimentos dos Contos (1389, 1419, 1434)*. Lisboa: Ed. Tribunal de Contas.
- Rocha, A. e Gomes, D. (2002), "Um contributo para a história da contabilidade em Portugal (séculos XIV a XVII)". *Revista de Contabilidade e Comércio* 231, pp. 591-634.
- Rodrigues, M. B. (1995), "A contabilidade pública – breve resumo histórico". *Jornal de Contabilidade* 215, pp. 51-53.
- Rodrigues, M. B. (2000a), "Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário". *Revista de Contabilidade e Comércio* 226, pp. 361-414.
- Rodrigues, M. B. (2000b), "Extinction of 'Erário Régio' in 1832 (the ancient Portuguese Exchequer)". In AECA (2000) (org.), *Accounting and History – a Selection of Papers Presented at the 8th World Congress of Accounting Historians* (pp. 51-70). Madrid: AECA.
- Rodrigues, M. B. (2000c), "Extinção do Erário Régio em 1832". *Jornal de Contabilidade* 281, pp. 238-246.
- Rodrigues, M. B. (2002), "A contabilidade pública em Portugal: origens (breve resumo)". *Jornal de Contabilidade* 299, pp. 47-52.
- Rodrigues, M. B. (2011a), *O Erário Régio e as Contas do Reino no ano de 1765: o poder e a contabilidade*. Dissertação de Mestrado em História Moderna e Contemporânea apresentada ao Departamento de História do ISCTE, Lisboa, Portugal.
- Rodrigues, M. B. (2011b), "Os homens do Erário Régio". *Pecunia* 13 [Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León], pp. 59-81.
- Rodrigues, M. B. (2013), "Contador". *Jornal de Contabilidade* 432, pp. 111-112.
- Rodrigues, M. B. (2015), "Erário Régio: contadores, devedores e credores e respectivos saldos". *Comunicação apresentada ao IV Encontro Internacional Luca Pacioli de História da Contabilidade*, Lisboa, Portugal, 18 e 19 Junho, pp. 1-18.
- Rodrigues, M. B. (2016), "Erário Régio: contadores, devedores e credores e respectivos saldos". *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad* 24, pp. 41-56.

- Rua, S. e Carvalho, J. B. C. (2006), *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team.
- Sá, R. J. (1926), *Escrituração Comercial – Teórica e Prática para Aprender sem Mestre* (2.<sup>a</sup> ed. rev. e aum. por Manuel Ruy dos Santos). Lisboa: Casa Ventura Abrantes. [edição póstuma].
- Santareno, A. [pseud.] (1997), “Crónica da contabilidade pública portuguesa – das partidas dobradas de 1761 ao Plano Oficial de Contabilidade Pública de 1997”. *Comunicação apresentada nas I Jornadas de História de Contabilidade da APOTEC*, Coimbra, Portugal, 4 de Abril.
- Santos, P. A. R. G. (2008), *Aplicação e Harmonização dos Planos Oficiais de Contabilidade na Administração Pública Portuguesa*. Tese de Doutoramento em Gestão apresentada à Faculdade de Ciências da Economia e da Empresa da Universidade Lusíada de Lisboa, Porto, Portugal.
- Sequeira, J. (2015), “Michele da Colle: um mercador pisano em Lisboa no século XV”. In Alessandrini, N., Mateus, S. B., Russo, M. e Sabatini, G. (2015) (orgs.), *Con Gran Mare e Fortuna – Circulação de Mercadorias, Pessoas e Ideias entre Portugal e Itália na Época Moderna* (pp. 21-34). Lisboa: Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa.
- Sequeira, J. e Cardoso, A. C. (2015a), “Lisboa, partidas dobradas três décadas antes de Luca Pacioli. Os livros de contas do mercador Michele da Colle (1462-1463)”. *Comunicação apresentada ao IV Encontro Internacional Luca Pacioli de História da Contabilidade*, Lisboa, Portugal, 18 e 19 Junho.
- Sequeira, J. e Cardoso, A. C. (2015b), “Os livros de contas de Michele da Colle: primeiro exemplo de partidas dobradas em Portugal?”. *Comunicação apresentada ao VIII Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Contabilistas Certificados*, Lisboa, Portugal, 11 de Dezembro.
- Stake, R. E. (2012), *A Arte da Investigação com Estudos de Caso* (3.<sup>a</sup> ed.). Trad. do inglês por Ana Maria Chaves. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Viana, L. C. (2015), *SNC-AP: o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Vieira, R., Major, M. J. e Robalo, R. (2009), “Investigação qualitativa em contabilidade”. In Major, M. J. e Vieira, R. (eds.) (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 131-163). Lisboa: Escolar Editora.
- Viterbo, J. S. R. (1799), *Elucidário das Palavras, Termos e Frases que em Portugal Antigamente se Usaram e que Hoje Regularmente se Ignoram [...]* [vol. 2; G-Z]. Lisboa: Tipografia Régia Silviana.
- Yin, R. K. (2009), *Case Study Research – Design and Methods* (4<sup>th</sup> ed.). Los Angeles: SAGE.

## Anexo I

## Localização da Casa dos Contos (por volta do ano 1712)



Legenda da imagem: fragmento da planta de Lisboa, anterior ao terramoto de 1755, de Jorge Bráunio. Fotografia de Eduardo Portugal (Arquivo Fotográfico de Lisboa).

Retirado em 13 de Dezembro de 2016 de: <http://maislisboa.fcsh.unl.pt/oportunidade-do-terramoto-lisboa/>

## Fontes Primárias

### (Legislação – por ordem cronológica)

- Alvará de Regimento de 29 de Dezembro de 1753 – ‘Regula os ordenados da administração pública do Reino de Portugal’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1830 (pp. 176-236).
- Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 – ‘Instituição do Erário Régio e Extinção da Casa dos Contos’. In *Colecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações redigida pelo Desembargador António Delgado da Silva*. Legislação de 1750 a 1762. Lisboa: Tipografia Maignense. Ano 1830 (pp. 816-835).
- Carta Constitucional da Monarquia Portuguesa (decretada e dada pelo Rei de Portugal e Algarves D. Pedro, Imperador do Brasil, aos 29 de Abril de 1826). Lisboa: Imprensa Régia. Ano 1826.
- Lei n.º 8/1990, de 20 de Fevereiro – ‘Lei de Bases da Contabilidade Pública’.
- Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de Julho – ‘Regime de Administração Financeira do Estado’.
- Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de Setembro – ‘Plano Oficial de Contabilidade Pública’.
- Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de Fevereiro – ‘Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais’.
- Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro – ‘Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação’.
- Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro – ‘Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde’.
- Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro – ‘Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social’.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro – ‘Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas’.

<sup>i</sup> Ocupando o cargo de chefe dos funcionários régios, a este funcionário da cúria régia estava confiada a guarda do selo real com que eram autenticados os diplomas régios; o 1.º chanceler-mor do reino, Julião Pais, foi nomeado em 1182 por D. Afonso Henriques (1143-1185) (AA. VV., 1994, p. 30).

<sup>ii</sup> Os almoxarifados diziam respeito a repartições/divisões administrativas fiscais existentes no reino de Portugal no Antigo Regime. A sua sede era, regra geral, uma cidade ou uma vila importante (Rocha e Gomes, 2002, p. 597). Um almoxarife era o oficial da fazenda real que administrava os imóveis e arrecadava os direitos pertencentes ao rei (Rodrigues, 2002, p. 52).

<sup>iii</sup> Foi no reinado de D. Afonso III (1248-1279) que os serviços públicos foram sendo transferidos paulatinamente de Coimbra para a cidade de Lisboa a partir do ano de 1255, onde o rei e a corte passaram a residir mais tempo (AA. VV., 1994, p. 37).

<sup>iv</sup> O último contador-mor da Casa dos Contos foi Lourenço Rodolfo Van Zeller, tendo exercido essa função no período 1746-1761 (Franco e Paixão, 1995, p. 13). A partir de 1754, e até 1761, “ano em que o Erário Régio pôs termo à Casa dos Contos e simultaneamente a todos os ofícios a ela ligados” (Rodrigues, 2013, p. 112), a lei fixadora dos ordenados da administração pública em Portugal determinou para o ofício de contador-mor um salário anual de 1:400\$000 (um conto e quatrocentos mil réis) (alvará de regimento de 29 de Dezembro de 1753 – capítulo 18). Lourenço Rodolfo Van Zeller era português, mas de ascendência holandesa. Em Lisboa existe ainda hoje o Palácio do Contador-Mor, residência setecentista de Lourenço Rodolfo Van Zeller, o qual acolhe atualmente a Biblioteca dos Olivais. Em complemento, como narra Braz Machado (2000, p. 1393), ainda persiste na nomenclatura e toponímia lisboetas o Largo do Contador-Mor.

<sup>v</sup> Lançado por D. Fernando (1367-1383) em 1372, o imposto da sisa incidia sobre todas as transacções e era extensível a todo o reino, constituindo-se no mais antigo imposto geral português, na opinião de Costa, Lains e Miranda (2011, p. 13, 39). Era aplicável a todas as transacções comerciais realizadas na metrópole por pessoas de qualquer estrato social; a quantia

cobrada representou cerca de 75% das rendas públicas no reinado (1385–1433) de D. João I (AA. VV., 1994, p. 55), assumindo-se como a principal fonte de receita da monarquia. Em termos práticos, tributava as operações de compra e venda em 10% do negócio (Rodrigues, 1995, pp. 51-52).

<sup>vi</sup> A localização da Casa dos Contos, por volta do ano 1712, pode ver-se no anexo I.

<sup>vii</sup> O Erário Régio, em 1761, veio a situar-se no edifício do Arsenal Real da Marinha (construído para substituir a Ribeira das Naus, destruída pelo terramoto de 1 de Novembro de 1755), onde hoje está o Tribunal da Relação de Lisboa, junto (ao lado) da Câmara Municipal de Lisboa e do Pelourinho de Lisboa. O edifício do atual Tribunal da Relação de Lisboa é o mesmo do Erário Régio fundado em 1761, mas o atual edifício da Câmara Municipal de Lisboa é do último quartel do século XIX. Em 1789, a rainha D. Maria I (1777–1816), por proposta do inspector-geral do Erário, Visconde de Vila Nova da Cerveira (1727–1800), autorizou a construção de um edifício próprio na atual zona da Praça do Príncipe Real, em Lisboa, mas a obra nunca foi concluída (Franco e Paixão, 1994b, p. 345).

<sup>viii</sup> Eugène Léautey também cunhou o termo digrafia em contraponto à unigrafia (Monteiro, 2004, p. 80).

<sup>ix</sup> A palavra *partidas* é utilizada no sentido de *contas*; assim, partidas dobradas significavam, na sua essência, contas dobradas (Pequito, 1875, p. 138). Em Portugal, o sistema das partidas dobradas foi primeiramente chamado de método italiano.

<sup>x</sup> Em Espanha existem também documentos contabilísticos que atestam que o método das partidas dobradas era aplicado pelos homens de negócio castelhanos pelo menos a partir de 1498; veja-se o caso dos livros de contas do banqueiro Ochoa Pérez de Salina (Rocha e Gomes, 2002, p. 608).

<sup>xi</sup> Abra-se um parêntesis para o esclarecimento de que a história da Casa dos Contos (1389–1761), seja geral, seja contabilística, foi feita pela historiadora económica e social Virgínia Rau (1907–1973) (veja-se Rau, 1951, 1959), antiga professora da Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa (ainda hoje a sua obra de 1951 – *A Casa dos Contos* – é o manual de referência da organização; para aspetos inéditos do percurso académico desta investigadora e professora de exceção, consulte-se Melo e Cardoso (2014)). O contributo original de Paixão e Lourenço (1995) para o estudo da organização e da descrição documental da Casa dos Contos revela-se também essencial para o estudo da instituição em causa (um muito útil índice da legislação concernente a este instituto público pode consultar-se nas páginas 106 a 112 desta obra). Em complemento, deve também lembrar-se que os principais aspetos históricos e contabilísticos associados ao Erário Régio e à implementação das partidas dobradas nessa organização pública foram estudados e sistematizados por Franco e Paixão (1995), Gomes (2007), Gomes, Carnegie e Rodrigues (2008, 2014) e Rodrigues (2000a, 2011a,b, 2015, 2016). Em Rodrigues (2011b, pp. 62-63) podem ver-se as 10 principais inovações que a Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 trouxe ao quotidiano contabilístico e financeiro de Portugal.

<sup>xii</sup> O Tribunal de Contas extingue-se em 1911 com a implantação da República, sendo restaurado com mais poderes sob o ponto de vista legislativo e orgânico, por António de Oliveira Salazar (1889–1970) em 1930 (na qualidade de Ministro das Finanças de um governo da Ditadura Militar). Tratava-se do corolário natural de um maior controlo dos dinheiros públicos, exercido em face da crise financeira que assolava Portugal à entrada da década de 30 do século XX.

<sup>xiii</sup> Foram criados três planos sectoriais: Plano de Contabilidade dos Serviços de Saúde; Plano de Contabilidade dos Serviços Municipalizados; e Plano de Contabilidade para a Segurança Social. Foi também previsto um Plano de Contabilidade para as Instituições de Ensino Superior, o qual nunca entrou em vigor.

<sup>xiv</sup> Estão previstos os seguintes princípios contabilísticos no POCP: princípio da entidade contabilística; princípio da continuidade; princípio da consistência, princípio da especialização (ou do acréscimo); princípio do custo histórico; princípio da prudência; princípio da materialidade; e, finalmente, princípio da não compensação de saldos.

<sup>xv</sup> O SNC-AP também vem revogar a Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril, relativa ao Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), bem como a Portaria n.º 474/2010, de 1 de Julho, relativa aos princípios orientadores para a consolidação de contas no sector público administrativo.

<sup>xvi</sup> Pode ver-se em Gomes, Fernandes e Carvalho (2015), uma análise do conteúdo da reforma (metas, objetivos, resultados desejados, estratégias e obstáculos) da contabilidade pública portuguesa em direção à adoção das normas internacionais de contabilidade pública (vulgo IPSAS), na perspectiva das diferentes partes interessadas (*stakeholders*).