

Caracterização da Evolução da Contabilidade em Portugal: do século XII a meados do século XVIII

Characterization of the Evolution of the Accounting in Portugal: since the XII century to the middle of XVIII century

Miguel Carvalho Lira

Mestre em Contabilidade e Auditoria – Univ. Aberta

Professor do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Rua Filinto Elísio, n.º 29, 2.º Esq.; 3830-305 Ílhavo; PORTUGAL

mlira@iscac.pt - miguel.lira2000@gmail.com

Resumo

Este trabalho tem como objectivo caracterizar a Contabilidade praticada em Portugal ao longo de um período temporal com cerca de 700 anos, que vai desde o século XII a meados do século XVIII, facultando uma sumária, mas assertiva, noção de como evoluiu o pensamento contabilístico português nos primórdios da nacionalidade. Para tal, iremos nos recorrer de diversos exemplos de contabilidades escrituradas por todo o território português, no período referenciado. Para ser possível a concretização deste objectivo, este estudo elege como metodologia uma abordagem qualitativa e como método de investigação o bibliográfico. As principais conclusões a reter deste trabalho passam pelo facto de a Contabilidade por partidas simples ter sido a única a ser utilizada até ao século XV, enquanto que a partir desse século já se utilizava, a espaços, o método das partidas dobradas, mas ainda longe da qualidade e quantidade que seria expectável, se tivermos em conta o advento dos “Descobrimentos”, e correspondente desenvolvimento comercial do país, e do que se passava no resto da Europa, à época, a um nível contabilístico. De acrescentar que em anos recentes a análise deste período temporal tem sido negligenciada, em detrimento da realizada aos séculos seguintes, o que torna ainda mais pertinente este estudo.

Palavras-chaves: História da Contabilidade. Partidas Dobradas. Contabilidade. Portugal.

Abstract

The objective of this paper is to characterize the Portuguese Accounting, between the 12th century and the 18th century, covering a period of 700 years, providing a synthetic, but assertive, description of the evolution of accounting in the early days of Portuguese nationality. To this end, we will use several examples of Portuguese accounting documents in the referenced period. To be possible the concretion of these objective, this study chooses as methodology a qualitative boarding and as inquiry method the bibliographical one. The main conclusions to retain of this work are: the accounting simple entries system was the only one used until the 15th century; after this it is used, although not habitually, the Double-Entry Bookkeeping, but far from the quality that would be waited, if will have in consideration the advent of the “Descobrimentos”, and correspondent commercial development of the country, and what it was happen in the European accounting, at the time. Add that in recent years the analysis of this time period has been neglected at the expense of the following centuries, which makes this study even more pertinent.

Keywords: Accounting History. Double-Entry Bookkeeping System. Accounting. Portugal.

1. Introdução

A divisão da evolução do pensamento contabilístico em diversos períodos torna muito mais simples a tarefa de estudar e investigar a História da Contabilidade, embora, e como salienta Silva (1995, p. 121), as fronteiras que separam os períodos “são algo vagas, imprecisas, porque as mudanças nunca se dão de repente, em determinada data. Há, todavia, factos ocorridos nas épocas de transição que pela sua relevância, podem, por comodidade, servir para os delimitar com pretensa nitidez”.

O mesmo se passa, obviamente, com a História da Contabilidade Portuguesa, tornando possível uma melhor caracterização da mesma. A mais consensual divisão da evolução do pensamento contabilístico português em períodos é a proposta por Gonçalves da Silva em diversos trabalhos publicadosⁱ, sendo esta a tradicionalmente seguida pelos autores que se dedicam à investigação da História da Contabilidade Portuguesaⁱⁱ. Segundo esta hipótese de trabalho, a evolução do pensamento contabilístico em Portugal está dividido em quatro períodos, a saber:

- O primeiro período vai da fundação da nacionalidade até fins do século XV, abrangendo os reinados da dinastia Afonsina e parte dos da dinastia de Avis, e abrangendo, assim, toda a Idade Média;
- O segundo período começa na época manuelina e acaba nos meados do século XVIII, com a coroação de D. José;
- O terceiro período vai desde meados do século XVIII até ao segundo quartel do século XX;
- O quarto período começa no segundo quartel do século XX e irá até aos nossos dias.

Contudo, não é objectivo deste trabalho abranger todos estes períodos. Desta forma, vamo-nos focar no primeiro e no segundo períodos, já que estes, nos últimos anos, têm sido menos abordados e estudados em contraposição aos últimos dois períodos, com especial enfoque para o terceiro período. A abundância de trabalhos centrada neste terceiro período resulta da importância que o governo do Marquês de Pombal, durante o reinado de D. José I, trouxe ao desenvolvimento da Contabilidade portuguesa, particularmente através da criação da Aula do Comércio e do Erário Régio, e de outras decisões avulsas (Cf. RODRIGUES; CRAIG, 2004, 2009; RODRIGUES; GOMES, 2002; OLIVEIRA, 2009; RODRIGUES, 2000; RODRIGUES; GOMES; CRAIG, 2007). Para além da consulta destes trabalhos, esta alegação pode ser facilmente confirmada se atendermos, por exemplo, aos programas das conferências realizadas em Portugal sobre História da Contabilidade, durante o ano de 2010. Assim, nas ‘VI Jornadas de História da Contabilidade’, da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC), um dos painéis era mesmo intitulado ‘Aula do Comércio e Academia Politécnica – séc. XVIII – XIX’. Por outro lado, se observarmos o programa do ‘Terceiro Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas’, constatamos que todas as comunicações que se centram exclusivamente na História da Contabilidade Portuguesa têm o seu foco nos terceiros e quartos períodos, com uma única excepção de investigação que aborda um período temporal incorporável no segundo período.

Agora uma questão – pertinente – se levanta: será importante e necessário o estudo dos dois primeiros períodos da História da Contabilidade Portuguesa? A resposta é claramente positiva, pois só assim conseguiremos obter uma clara noção de como ocorreu, ao longo da História, a evolução do pensamento contabilístico português e, inclusive, dos territórios ultramarinos controlados pela Coroa portuguesa, incluindo o Brasil, após o advento da

expansão marítima, vulgo “Descobrimientos”, complementando, desta forma, os trabalhos que visam unicamente os períodos subsequentes.

Nesta perspectiva, o objectivo a atingir por este trabalho passa por proceder à caracterização da Contabilidade praticada em Portugal ao longo de um período temporal com cerca de 700 anos, desde o século XII ao século XVIII, e que correspondem aos dois primeiros períodos da divisão da evolução do pensamento contabilístico português proposta por Gonçalves da Silva, anteriormente apresentada. De acrescentar que de forma a proporcionar uma melhor e mais profunda caracterização dos dois períodos em análise, serão expostos, ao longo deste trabalho, diversos exemplos de contabilidades portuguesas elaboradas nos citados períodos.

Com vista à concretização deste objectivo, o presente trabalho apresenta sete secções adicionais, para além desta introdução. Após a exposição da justificativa da realização de estudos em História da Contabilidade Portuguesa e da metodologia adoptada neste trabalho, serão apresentadas nas secções 4 a 7 descrições sumárias da Contabilidade praticada nos dois períodos aqui em análise, complementadas com diversos exemplos de registos contabilísticos. Encerraremos este trabalho apresentando as principais conclusões a que chegamos.

2. Justificativa

O presente estudo debruça-se sobre a História da Contabilidade em Portugal. Perante este facto, muitos poderão questionar-se sobre a relevância científica da elaboração de um trabalho nesta área de estudo, pois quando se fala desta matéria a noção que geralmente transparece é a de uma aquisição de conhecimento supérfluo e meramente ilustrativo e que servirá – apenas e exclusivamente – para enriquecer a bagagem cultural de quem tiver contacto com ele. Oculta fica, portanto, a enorme importância de um trabalho desenvolvido nesta esfera de interesse.

Para poder demonstrar esta face oculta e assim dar uma resposta cabaz a esta questão, permita-se-nos invocar as sábias palavras de Gonçalves da Silva um dos investigadores mais credenciados e consagrados da Contabilidade Portuguesa: “Todos sabem que o desconhecimento do passado dificulta a compreensão do presente e a prospecção do futuro. E ninguém põe em dúvida a importância que os estudos históricos assumem em todas as disciplinas técnicas ou científicas” (SILVA, 1995, p. 118).

Estas duas frases, simples e directas, condensam perfeitamente a relevância que estudo histórico tem em qualquer disciplina científica. No que se refere à História da Contabilidade propriamente dita, Belkaoui (1994) indica que esta é importante tanto para a pedagogia, como para a prática e política contabilística. No que respeita à pedagogia, a evolução do pensamento contabilístico pode ser uma ajuda para uma melhor compreensão e apreciação do campo da Contabilidade e da sua evolução como ciência social. Na perspectiva da política, o conhecimento histórico é um instrumento para uma melhor compreensão dos problemas da Contabilidade e seus contextos institucionais. Finalmente, para a prática contabilística, a História da Contabilidade pode fornecer uma melhor avaliação das práticas existentes, através da sua comparação com os métodos utilizados no passado. Curiosamente, termina o autor a sua exposição com um pedido: que se realizem, devido à importância de que se reveste esta área do conhecimento, mais investigações como a que empreendemos. Opinião similar é apresentada por Carnegie (2005, p. 16-17):

[...] 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.

Neste momento, só falta indagar sobre a História da Contabilidade em Portugal. Será que existem trabalhos em número suficiente, tornando, assim, inútil esta nossa investigação? Não nos parece, se atendermos a Caiado (1999, pg. 1):

A História da Contabilidade em Portugal está praticamente por fazer. As publicações não abundam e os artigos divulgados nas revistas da especialidade também são em número reduzido [...]. Detectam-se dificuldades na escolha dos temas de investigação. As dissertações conducentes ao grau de Mestre, promovidas pelas Universidades, começam a denotar falta de criatividade. Porque não eleger as matérias da História da Contabilidade?.

Não obstante na última década terem surgido diversos autores a versar estas matérias, resultando num aumento considerável dos estudos apresentados à comunidade científica, os trabalhos nesta temática continuam a ser completamente válidos e relevantes pois não se pode negar que Portugal é dotado de uma cativante e extensa história, fruto do facto de ser uma das mais antigas nações do mundo e de ter desempenhado um importante papel na história mundial, designadamente aquando da expansão portuguesa, vulgarmente conhecida como “Os Descobrimentos”. Assim, de acordo com Carnegie (2005), Portugal proporciona a qualquer investigador uma grande diversidade de eventos e assuntos a explorar e que permitirão aprofundar o conhecimento e a compreensão do passado, englobando, nessa perspectiva, a Contabilidade, pois esta é, obviamente, uma componente essencial da história de qualquer nação e/ou região, representando os registos contabilísticos descrições sociais importantes da acção humana.

3. Metodologia

Nesta secção será abordada a questão da metodologia utilizada neste trabalho. Antes de mais, poderemos começar por indicar que a metodologia da pesquisa consiste no método e nas técnicas que o investigador utiliza para realizar a pesquisa, enquanto que a pesquisa não é mais do que o conjunto de investigações, operações e trabalhos, quer sejam a um nível intelectual ou prático, cujo objectivo seja a descoberta de novos conhecimentos, a invenção de novas técnicas e a exploração ou a criação de novas realidades (KOURGANOFF, 1990).

Na opinião de Raupp e Beuren (2006) não existe um tipo de delineamento específico para os estudos da Contabilidade. Contudo, ao mesmo tempo realçam o facto de existirem certos tipos de pesquisa que mais se ajustam à investigação de problemas nesta área do conhecimento. Estes autores agruparam as tipologias de delineamentos de pesquisa mais aplicáveis a esta área, em três categorias: pesquisa quanto aos objectivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Neste estudo, o protocolo utilizado na pesquisa respeitou os seguintes trâmites, de acordo com a concepção de Raupp e Beuren (2006):

- quanto aos objectivos: descritiva;
- quanto aos procedimentos: bibliográfica;
- quanto à abordagem do problema: qualitativa.

Desenvolvendo esta questão, podemos salientar que para Raupp e Beuren (2006), a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, isto é, não se apresenta tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a última.

Ainda segundo estes autores, as pesquisas bibliográficas são desenvolvidas mediante material já trabalhado, ou seja, fontes de evidência secundárias, principalmente livros e artigos científicos (técnicos e/ou académicos) e estão sempre presentes nos estudos contabilísticos, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa ou exclusivamente enquanto delineamento. Neste aspecto, podemos também considerar a opinião de Cervo e

Bervian (2002) que indicam que a pesquisa bibliográfica explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos e que pode ser realizada independentemente, ou como parte, da pesquisa descritiva ou experimental.

Por seu lado, a investigação qualitativa é aquela que não utiliza instrumento matemático, estatístico ou econométrico algum, justificando o uso deste tipo de investigação na Contabilidade por se tratar de uma ciência social (Raupp e Beuren, 2006), requisitos que são na prática preenchidos pelo presente estudo, possibilitando assim a sua classificação como uma pesquisa com uma abordagem metodológica qualitativa.

Em resumo, podemos considerar que o actual trabalho visa concorrer para o incremento do conhecimento da evolução do pensamento contabilístico português, sendo este baseado em pressupostos teóricos interpretativos, adoptando como metodologia uma abordagem qualitativa e como método de investigação o bibliográfico.

4. Descrição sumária da Contabilidade praticada no 1.º Período (do século XII ao século XV)

Desta fase quase nada se conhece com interesse para a história da evolução do pensamento contabilístico em Portugal, à excepção de alguns forais, ordenações e documentos de carácter mercantil, fiscal ou financeiro. Consequentemente, esta etapa caracteriza-se mais por conjecturas do que por certezas. Nesses recuados tempos já existiam relações comerciais internas, realizadas principalmente em feiras, bem como um comércio com o exterior. Assim, já se realizavam algumas Contabilidades, com um principal enfoque na Fazenda Régia e nas corporações religiosas mas o nível da técnica contabilística portuguesa ainda se situava, num cômputo geral, muito abaixo do que já ali se atingira embora a realidade já fosse um pouco diferente nos últimos anos deste período (GOMES, 2000).

Se analisarmos documentos contabilísticos históricos, datados deste período e relativos, essencialmente, a instituições religiosas e da administração pública, central e local – é o caso, por exemplo, do Códice da Confraria do Serviço de Santa Maria de Guimarães, do Livro das Despesas do Prioste do Cabidoⁱⁱⁱ da Sé de Évora, do Livro do Almojarifado^{iv} de Silves, ou de outros documentos de semelhante teor que apresentaremos mais à frente neste trabalho –, chegamos rapidamente à conclusão que a Contabilidade praticada na altura utilizava as partidas simples e reduzia-se à apresentação das receitas e despesas, sendo os movimentos minuciosamente descritos. Quanto aos Contos (e à Casa dos Contos), nos séculos XIII e seguintes eram uma espécie de repartição onde se centralizavam e julgavam as contas da fazenda pública que, nesses tempos, se confundia com a dos monarcas. Portanto, as suas funções eram essencialmente de controlo. No entanto, tinham também atribuições de carácter financeiro e contabilístico (PAIXÃO; LOURENÇO, 1994).

Apesar de diversas tentativas regulamentadoras da tomada de contas por parte dos soberanos, o certo é que, neste período, as operações de escrita se resumem a poucas, raras. Em regra, registava-se cronologicamente o movimento das receitas e despesas, ou inventariava-se o estado de valores materiais. Vai ser necessário aguardar por séculos posteriores, para que se verifique uma mudança significativa. Ainda no âmbito da contabilidade pública, é de realçar, que nos municípios de alguma importância, mas apenas no século XV, existia obrigatoriamente um Livro de Receitas e Despesas onde se registavam, numa parte do livro, as receitas, e noutra, as despesas – separando bem umas das outras (LIRA, 2004).

Em resumo, o que sobressai neste período da história da Contabilidade portuguesa são os registos simples e discriminativos, tanto a um nível público como privado, onde se registava cronologicamente o movimento das receitas e despesas ou se inventariava o estado de valores materiais.

5. Exemplos de Registos Contabilísticos do 1.º Período

5.1 – Casa dos Contos – sistema de escrituração no 1.º período

Pelos documentos que nos chegaram dos primórdios da Casa dos Contos, verificamos quão rudimentar era o sistema contabilístico português. Depois de publicado o primeiro regulamento conhecido – datado de 5 de Julho de 1389 – a situação da Contabilidade pública/régia melhora um pouco, visto passarem a existir algumas regras para a escrituração. Não obstante, continua a ser utilizado o sistema contabilístico das partidas simples, o que, aliás, ocorrerá até à sua extinção.

Em termos de livros contabilísticos utilizados, existia um para a receita geral, outro para a despesa geral e diversos livros auxiliares cujo número variava conforme a necessidade. Embora o objectivo desta escrituração fosse permitir, através do registo, o controlo dos factos patrimoniais, tal finalidade era difícil de atingir, pois o registo das operações era cronológico ou agrupado conforme a sua especificidade, descrevendo-as com os pormenores necessários para a sua compreensão numa só conta, sem existir contrapartida. Adiantando mais pormenores, cada registo compunha-se de duas partes: o enunciado do movimento (data, descrição, importância ou valor); e comprovação do movimento (assinatura das partes e/ou menção de que se havia passado conhecimento em forma). Assim, o estado da conta só viria a ser conhecido com a comparação final do apuramento das receitas com o apuramento das despesas. Para fechar a conta, procedia-se, no final de cada livro, à soma de todas as parcelas e ao apuramento do saldo de encerramento, elementos esses que davam origem à redacção do vale de despesa ou da receita, de acordo com o livro em causa, discriminando a quantia exacta despendida ou recebida (PAIXÃO; LOURENÇO, 1994).

5.2 – Contabilidade Municipal do Porto

No Arquivo Municipal do Porto existem nove cadernos relativos à segunda metade do século XV^v. Todos estes livros abrem com um título onde se descreve o fim a que se destinam, isto é, o registo das despesas e receitas do concelho e o ano a que dizem respeito. Neste município, o ano contabilístico decorria de 24 de Junho a 24 de Junho, o mesmo será dizer, de S. João a S. João. Este critério – a datação de certos meses ou períodos cíclicos pelo nome do Santo invocado – era algo habitual na época.

Ao longo do ano efectuava-se o registo pormenorizado de todas as receitas, obedecendo a uma determinada ordem que, em termos gerais, se mantinha uniforme. No final do ano, um novo livro era escriturado na presença do anterior, transcrevendo-se os bens e as operações que transitavam de ano, o que levava a que um erro cometido num dado livro fosse copiado nos livros seguintes.

O registo das despesas denotava uma certa desordem cronológica: estas eram inscritas à medida que iam sendo realizados os seus pagamentos; além disso o seu registo era feito em bloco, sem se efectuar a sua discriminação. Para fechar o Livro de Receitas e Despesas era igualmente apurado o saldo, ou seja, era determinada a diferença entre o total das receitas e das despesas.

Como podemos constatar pelos parágrafos anteriores, o método contabilístico presente nesta Contabilidade municipal era o das partidas simples. Não obstante o caso particular da contabilização das finanças municipais do Porto, em que, no final do período contabilístico, eram transcritos para novos livros os bens e as operações que transitavam de ano, Iria^{vi}, citado por Gomes (2000, p. 171), indica que habitualmente a Contabilidade municipal se caracterizava pelo facto de tratar cada exercício de forma isolada, sem ter em consideração os factos ocorridos nos anos anteriores, pelo que o saldo reflectia só o ano em curso. Esta era, Caracterização da Evolução da Contabilidade em Portugal: do século XII a meados do século XVIII

aliás, a prática normal da Contabilidade pública à época, em que o resultado do exercício correspondia ao saldo daquele ano, uma vez que o objectivo desta Contabilidade era a verificação do emprego do dinheiro gerido durante o ano, perante o Rei ou a comunidade.

5.3 – Mosteiro de Alcobaça

De acordo com Silva (1982, p. 15), os frades do Mosteiro de Alcobaça, apesar de viverem uma rígida e austera disciplina, que antepunha o aspecto espiritual ao económico, administravam de forma competente e empreendedora a Abadia, o que fez com que seu património prosperasse de uma situação de quase insignificância para um patamar superado apenas pelos patrimónios real e da casa de Bragança. Na Contabilidade deste Mosteiro eram utilizados diversos livros e para cada classe de bens e dívidas havia um registo especial:

- Livros de Tombo – Para arrolar e descrever as propriedades;
- Livros de Armazém (ou Livros de Tulha) – Para assentar, sob títulos adequados, as entradas e saídas (em quantidades) de trigo, milho e demais produtos;
- Livros das Coisas – Para inventariar as coisas mantidas para uso de cada oficina;
- Livros de Receitas e Despesas (ou Livros de Bolsaria) – Para registar as entradas e saídas de dinheiro.

Além destes livros, havia outros que eram utilizados nesta instituição religiosa: por exemplo, os Livros de Compras, Livros de Vedoria, Livros dos Prazos, Livros de Receita e Despesa dos Feitores, ou Livros da Arca da Caridade. Cosenza (1999, p. 128-129) conclui que, apesar de bem minuciosa, a Contabilidade praticada no Mosteiro dos padres cistercienses de Alcobaça utilizou sempre o método de partidas simples. Portanto, tal como para a maioria das instituições religiosas, a Contabilidade era minuciosa mas simples. E continuou a sê-lo durante os séculos seguintes pelo que nunca chegou a atingir uma perfeição e uma técnica comparáveis às que eram praticadas, por exemplo, no convento italiano dos Beneditinos.

5.4 – A Colegiada de Nossa Senhora da Oliveira

A Colegiada de Nossa Senhora da Oliveira de Guimarães era a mais importante em Portugal, na sua época, sendo detentora de um vasto património constituído por bens móveis e imóveis, e meios monetários e eram mantidos registos contabilísticos deste imenso património nos designados Livros da Fazenda do Cabido. O objectivo principal das anotações efectuadas, segundo Rocha e Gomes (2000, p. 19), era o de controlar o recebimento das rendas anuais, oriundas do património capitular. E deste modo, ano a ano, um cónego (responsável por esta tarefa) copiava para um livro novo os registos do anterior e, sempre que considerasse necessário, alterava alguns itens. Tudo indica que não existia a preocupação de actualizar a situação dos bens, já que o que interessava era quanto cada um rendia anualmente. De salientar que a cobrança das rendas não era feita directamente pelos cónegos, mas sim por uma pessoa exterior à Colegiada: o Prebendeiro. Este ia anotando, por baixo dos registos efectuados pelo cónego, os valores recebidos e os que não o eram. De 1375 a 1418, os Livros da Fazenda do Cabido não apresentam qualquer Contabilidade complexa: trata-se apenas de lançar nos livros os bens possuídos e quanto era recebido por ano de cada um deles. Deste modo, os valores eram inscritos em numeração romana, aparecendo, no final de cada página, uma soma que correspondia aos valores efectivamente pagos e não ao montante total que deveria ser recebido. Não existe qualquer transporte de valores para as páginas seguintes, nem somas parcelares por rubricas e o ano económico era também fixado de S. João a S. João.

Entre 1440 e 1521, sem romper com a lógica seguida anteriormente de registar os bens e as receitas, verificaram-se nos Livros da Fazenda do Cabido alterações importantes: os bens

que fazem parte do património capitular passam a ser lançados em títulos distintos, sem obedecer aos diversos destinos que se atribuíam aos respectivos réditos. No final do livro, aparece um bloco de despesas que se registavam consoante as mesmas iam consumindo as receitas. Ou seja, neste período passa a existir uma separação entre receitas, registadas em primeiro lugar, e as despesas.

Em suma, para uma das mais importantes Colegiadas do nosso país, verificamos que durante os séculos XIV, XV e princípios do XVI, os registos contabilísticos eram muito rudimentares, mas de certa forma dentro da mesma estrutura seguida noutros livros do mesmo período, e que nada tinham a ver com a evolução verificada, ao tempo, na Península Itálica, onde a Contabilidade já era efectuada através do método das partidas dobradas desde, pelo menos, o século XIII. Por muito rudimentar que consideremos a forma de registo aqui utilizada, não nos podemos esquecer que ela respondia às necessidades de informação por parte dos cónegos, que com estes livros controlavam o seu património (Gomes, 2000, p. 165).

6. Descrição sumária da Contabilidade praticada no 2.º Período (do Século XVI a meados do Século XVIII)

O segundo período da História da Contabilidade em Portugal inicia-se no reinado de D. Manuel I, época áurea dos Descobrimentos portugueses que elevou Lisboa a um dos principais portos do Mundo, transformando-a num grande centro de comércio internacional e na culta e rica capital dum imenso império. Abrange a época em que se publicam, na Europa, os primeiros livros de Contabilidade, e em que, na maioria dos países europeus, as escritas de muitas das principais firmas passam a fazer-se por partidas dobradas. Natural seria que devido à importância que o comércio adquiriu então entre nós, tivesse havido uma larga utilização e um melhor aproveitamento da Contabilidade. Contudo, é surpreendente que até perto dos finais deste período nenhum português tivesse escrito ou traduzido um manual de Contabilidade em que tivesse sido exposto o método das partidas dobradas ou método italiano, como também é designado. Contudo, não é credível que, durante todo este tempo, e atendendo ao elevado número de estrangeiros a comercializar em Portugal, não tivesse chegado ao nosso país alguns exemplares das obras que então se publicaram no estrangeiro. Nesta perspectiva, Silva (1995, p. 124) indica que vieram efectivamente alguns livros, dando como exemplo os exemplares da *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita*, de Luca Pacioli, que actualmente se encontram na Biblioteca Geral da Universidade de Coimbra e na Biblioteca da Ajuda. Por outro lado, Guimarães (2000, p. 3), indica que nos livros de Pedro Nunes, matemático do século XVI, já se encontravam referências aos trabalhos de Cardan e Luca Pacioli.

Silva (1995, p. 123) adianta mesmo que

está, aliás, averiguado que na era de quinhentos, já havia cá no Reino quem conhecesse o chamado «modo di Vinegia» e considera-se muito provável que um ou outro dos judeus e cristãos novos que então preponderavam no comércio e nas finanças, o adoptassem no registo das suas operações. [...] De escritas por partidas dobradas de negociantes deste período quase nada se sabe ao certo. Não se desconhece, porém, que já então havia instituições (v.g. a Casa da Índia e o Mosteiro de Alcobaça) que possuíam escritas muito satisfatórias

O mesmo autor acrescenta que dadas as estreitas relações comerciais e culturais que, nessa época, mantínhamos com as repúblicas italianas e os portos da Flandres, de estranhar seria, pois, que a Portugal nenhuma das novas chegasse do revolucionário método italiano (SILVA, 1970). Por seu lado Rocha e Gomes (2000, p. 8) adiantam que

sabemos já do avanço em termos de conhecimentos contabilísticos e nomeadamente da partida dobrada, que tinham os mercadores italianos da época. Daí que seja de colocar a hipótese de estes mercadores italianos, em contacto com os portugueses, poderem ter transmitido os seus conhecimentos.

A mesma ideia é partilhada por Amorim (1929, p. 78), já que para este autor as partidas dobradas deveriam ter sido introduzidas em Portugal nos princípios do séc. XVI, durante o reinado de D. Manuel. No entanto, e face aos documentos que nos chegaram, a grande maioria das Contabilidades realizadas neste período continuaria a utilizar métodos semelhantes aos preconizados nos séculos anteriores, já que era muito reduzido o número de firmas, actualmente conhecidas, que utilizavam a escrita por partidas dobradas. Direccionando o nosso estudo para a Contabilidade Pública, podemos considerar que relativamente aos diversos organismos públicos, os livros utilizados normalmente, neste período, eram:

- Livro para a Receita Geral;
- Livro para a Despesa Geral;
- Diversos livros auxiliares.

Contudo, teremos de realçar que, por vezes, não existiria esta separação, existindo apenas um livro onde eram registadas as receitas e as despesas – e não seriam situações tão raras quanto isso –. Alguns organismos utilizavam, em anos económicos diferentes, os dois métodos, isto é, em alguns anos utilizavam dois livros e noutros apenas um. Como exemplo podemos apontar o caso específico da Câmara de Braga. Como constata Gomes (2002, p. 13), esta entidade utilizava, geralmente, um único livro (Livro de Recebimentos e Despesa), embora por vezes não seguisse essa “regra”: “cada livro é constituído por termo de abertura e termo de encerramento; registo das receitas, seguido, na maioria dos livros, pelas despesas (em determinados anos existe um para as receitas e outros para as despesas); e por último o apuramento do saldo do ano”. Quer utilizassem um ou dois livros para o registo da receita e despesa, a partida simples era o método contabilístico presente nos registos públicos até agora estudados. Assim, cada livro continha um registo cronológico das operações, sendo cada uma descrita minuciosamente e com todos os pormenores necessários para a sua compreensão. Embora a Contabilidade pública estivesse continuamente a evoluir e a tornar-se cada vez mais complexa, ainda continuava organizada de um modo pouco eficaz, e iria permanecer assim durante este 2.º período.

Rodrigues (2002, p. 48-49) tem opinião similar: para ele não há quaisquer dúvidas de que o Regimento e Ordenações da Fazenda e o Regimento dos Contos do Reino e Casa tornaram a Contabilidade pública portuguesa mais complexa. Por exemplo, em 1516, foi aprovado o Regimento e Ordenações da Fazenda de D. Manuel I, sendo que as reformas 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. Segundo Paixão (1996, p. 327) aí estão definidas “as regras sobre a forma e prazos da toma de contas dos tesoureiros e oficiais da casa, lugares de além-mar, ilhas, mestrados, feitorias, cargos e ofícios e das contas dos contadores e das comarcas”.

De acordo com Rodrigues (2000, p. 368-370), este regimento estrutura um sistema de escrita em que, pela primeira vez em Portugal, a Contabilidade local é separada da Contabilidade central. Eram utilizados diferentes livros por estes dois tipos de Contabilidade, a saber:

1. Contabilidade Local

- 1.1) Livros de Lanços – elaborados pelos contadores das comarcas, continham todas as rendas e direitos da respectiva comarca. Desses livros extraíam-se os elementos necessários para elaborar os cadernos que eram enviados ao Rei no mês de Novembro;
- 1.2) Cadernos de Arrematações – feitos a partir dos livros de lanços, discriminavam as quantias pagas de arrendamento nos dois últimos anos. Deles eram entregues cópias aos Vedores da Fazenda até 1 de Janeiro do ano seguinte. Serviam ainda de base aos assentamentos da Contabilidade central;

- 1.3) Cadernos de Almojarifados – organizados pelos almojarifes, constituíam uma espécie de conta corrente, mencionando os valores recebidos e os pagamentos efectuados.
2. Contabilidade Central
 - 2.1) Livro do Tombo – nele os contadores das comarcas tinham por obrigação relacionar todos os bens reais – rendas, direitos, reguengos^{vii}, foros, etc – discriminando confrontações, títulos de propriedade e tudo o mais que fosse necessário. Desta relação enviavam à Corte um resumo que servia de base a um registo geral ou tomo geral dos bens do Rei. Aos Vedores da Fazenda competia fazer as alterações que as circunstâncias exigissem;
 - 2.2) Livro dos Almojarifados – peça nuclear da administração financeira do país, nele registavam-se todas as rendas do Reino, classificadas por almojarifados e lançavam-se as notas respeitantes à liquidação das contas;
 - 2.3) Sumário – listagem das rendas reais extraídas dos arrendamentos feitos, ou de rendas lançadas por orçamento, devido a não terem ainda arrematante. Era organizada pelos Vedores da Fazenda.

7. Exemplos de Registos Contabilísticos do 2.º Período

7.1 – Contabilidade por Partida Simples

7.1.1 – Casa dos Contos

No período final de existência dos Contos, os livros de despesa eram formados por diversos assentos que se limitavam, muitas vezes, a meras entradas descritivas e rubricadas, onde constavam as quantias, pessoas e motivos da operação. Estariam também organizados tematicamente, isto é: as despesas eram agrupadas por assunto ou por entidade, sendo tal disposição elaborada pelo escrivão à medida que se iam fazendo as despesas e que os tesoureiros lhe entregavam os papéis comprovativos – motivo pelo qual, para os livros estarem organizados tematicamente, era necessário deixar diversas folhas em branco entre cada rubrica. De acordo com Paixão e Lourenço (1994, p. 12), cada assentamento era composto de duas partes:

1. O enunciado;
2. A informação efectiva do que foi pago, ora assinado pela pessoa que recebeu, ora enunciando que se passou conhecimento em forma, assinado pela pessoa que ia à linha (isto é, cosido juntamente com outros documentos comprovativos, em separado).

Os termos de abertura e encerramento destes livros eram elaborados pelo Contador-Mor, que os identificava e autenticava e que, por vezes, processava igualmente a numeração e rubricava todas as folhas, embora pudesse delegar esta competência no termo de abertura. Os livros de receitas obedeciam aos mesmos princípios enumerados para os de despesa, diferindo apenas na atestação da receita, que teria de ter a assinatura do escrivão e do tesoureiro. Como podemos constatar, o sistema de escrituração contabilística utilizado pelos Contos do Reino continuava a ser as partidas simples. A utilização deste método e não de outro mais avançado poderá advir da própria missão principal dos Contos: a toma das contas, a quitação, entendida enquanto fiscalização individual do desempenho de um cargo ou de um exercício de um contrato. Assim, mais do que contabilizar para efeitos de gestão, pretendia-se registar para efeitos comprovativos (PAIXÃO; LOURENÇO, 1994).

7.1.2 – Livros de recebimento e despesa da Câmara da cidade de Braga

As Câmaras desempenhavam um papel de agentes locais da administração e, logo, de agentes locais de lançamento, cobrança e remessa dos dinheiros públicos, pelo que a importância dos livros de registo das receitas e despesas destes organismos era considerável. Nesses livros eram registadas as várias rubricas de receitas e despesas de determinado município, normalmente com um sistema de registo pouco elaborado, cuja principal preocupação era ao nível das despesas, apresentando, quase sempre, o apuramento do saldo do ano no fim. Era igualmente realizada uma descrição de todos os itens, onde se indicava a sua natureza, o nome da pessoa que pagava ou recebia e o montante por extenso e, ao lado, na margem direita de cada página, aparecia o montante em números. Evidentemente que os Livros de Recebimentos e Despesa da Câmara da cidade de Braga foram escriturados dentro destes moldes. Na impossibilidade de analisarmos o original destes livros de receitas e despesas, passamos a mencionar a informação facultada por quem o analisou directamente, no período compreendido entre 1614 a 1901, ou seja, Gomes (2000, p. 198-222).

A forma de registo utilizada em todos os livros incorporados neste segundo período em estudo é muito semelhante. Em todos eles as receitas aparecem em primeiro lugar e encontravam-se separadas por rubricas, tais como Imposição do vinho arrendado, Carne, Arrendamento de rendas, Imposição do Sal, etc, seguidas depois pelas despesas, igualmente agrupadas em grandes rubricas, tais como Despesas ordinárias, Fintas que se pagaram (despesas extraordinárias) e várias rubricas que diziam respeito a celebrações festivas, e no final o apuramento do saldo. Todas as folhas dos livros eram numeradas, sendo utilizadas para tal os números árabes e todas elas tinham no cimo duas rubricas.

Em cada registo das receitas é geralmente indicada a natureza da operação, descrição da origem da receita, o montante por extenso e na margem direita, em frente a cada registo, é indicado o montante. Por vezes é ainda identificada a pessoa a quem é arrendada a receita. A partir de 1615 é efectuada a soma dos vários itens página a página, possivelmente realizadas aquando do encerramento do livro e do apuramento anual do saldo, sendo o total colocado na parte inferior. O registo das despesas era em todo igual ao descrito para as receitas. Em termos gerais, podemos afirmar que a Câmara de Braga utilizava um sistema de Contabilidade muito primitivo, consistindo os livros num arrolamento das receitas e despesas que tinham a receber e a pagar. Em todos os livros as receitas ocupam os primeiros fólhos, que são em menor número do que os ocupados pelas despesas que aparecem posteriormente.

7.1.3 – Companhia de Jesus – Colégio de Bragança

É conveniente salientar que numa época em que a Contabilidade, em Portugal, não passava de algo ainda vago e mal definido,

já os padres da Companhia de Jesus tinham estruturado uma organização que nos evidencia quanto consideravam indispensável para a boa gestão financeira, e para a boa administração das suas fazendas e haveres, a tenência de livros claros e escriturados tão perfeitamente quanto possível. Não existe um regulamento escrito sobre essa estruturação, mas da análise dos códices ressalta todo o cuidado e meticulosidade com que procuravam executar um plano de visão conjunto, decerto baseado em instruções emanadas de uma entidade centralizadora vigilante e severa (GUERRA, 1953, p. 168).

Os padres jesuítas estabeleciam a sua Contabilidade por colégios, cuja autonomia administrativa transparece através da natureza dos livros escolhidos ou da forma como os lançamentos se faziam. Contudo, existia uma Contabilidade e administração de hierarquia superior bem montada e uniforme, e embora a escrituração pudesse diferir de colégio para colégio quanto à pormenorização da escrita, a análise do conjunto revela um plano estudado e estabelecido com critério. A estrutura contabilística e administrativa montada, era muito mais perfeita que a da fazenda real, pelo menos no período aqui em estudo, isto é, no segundo quartel do século XVII.

De acordo com Guerra (1953, p. 172), “havia uma série de livros auxiliares de onde se extraíam os resumos para o livro Mestre chamado de «Razam», que continha fólhos onde se lançava à esquerda a receita e à direita a despesa e ambos os lados com seus lançamentos”. Após lermos este excerto ficámos com algumas dúvidas: será que o livro Mestre, ou “Razam”, corresponderia ao nosso Razão? É óbvio que foneticamente tudo aponta para essa conclusão, contudo, não existe uma certeza inequívoca; será que era utilizado o método das partidas dobradas ou de partidas simples? O autor citado não é explícito neste aspecto, não referindo a utilização de um ou outro método.

Os principais livros auxiliares existentes eram:

- Livro das Contas com a Província – Trata-se de um livro de contas correntes com a Província. Encabeçados pela referência Deve e Hade Haver escrituravam-no com as remessas de dinheiro para a Província, e por intermédio desta para Roma, e sendo igualmente registadas todas as despesas realizadas por conta e ordem da Província, bem como as importâncias dessas transferências. Nele se escrituravam também os movimentos de fundos entre os colégios duma mesma província;
- Livro dos Juros e Foros – Nele se lançavam em pormenor todos os rendimentos desta espécie arrecadados em cada mês com indicação da sua proveniência;
- Livro Borrador dos Rendimentos ou Livros da Lembrança – Registava todo o rendimento anual das propriedades em administração directa ou arrendadas. Essas receitas eram escrituradas com toda a minúcia. As contas eram fechadas mensalmente com o seu balanço e assinadas pelo padre que as tinha a seu cargo;
- Livros da Rouparia, da Botica e da Despensa ou da Ucharia – Qualquer um deles era escriturado como um livro de armazém. Lançavam-se-lhe em verbas as entradas e saídas. Os Balanços eram elaborados fora do livro, como pode concluir-se a partir de algumas referências;
- Livro de Caixa – Não era mais que um livro do dinheiro em cofre. Nele se registavam por sucessivos averbamentos as entradas e saídas de dinheiro nos cofres dos colégios. O cofre estava confiado a três pessoas, e este só poderia ser aberto na presença desses três indivíduos.

Para além destes, ainda existiam outros livros que eram escriturados como os demais, como o das Esmolas, o da Enfermaria, o da Livraria e o das Capelas embora seja intuitivo o fim a que se destinavam. As dúvidas da nossa parte referidas há pouco – utilização ou não do método das partidas dobradas – mantêm-se, não obstante os novos elementos recolhidos através dos livros auxiliares, como, por exemplo, a referência ao Deve e Hade Haver. No entanto, e após a análise de tudo o que foi escrito por Guerra (1953, p. 167-187), apontamos para a utilização das partidas simples por parte da Companhia de Jesus, no segundo quartel do século XVII.

7.2 – Contabilidade por Partida Dobrada

7.2.1 – O Livro de Contas do engenho Sergipe do Conde

O Livro de Contas do engenho Sergipe do Conde, situado no Brasil, onde são fornecidos relatórios da actividade no período de 1622 a 1635, foi analisado por Mauro (1973, p. 135-147). De entre as informações extraídas dessa Contabilidade destacam-se a utilização do método italiano, a elaboração de um Balanço no fim de cada ano, o facto de os escravos serem tratados contabilisticamente como aplicação de capital, equiparando-os, deste modo, a

gado, ou ainda a contabilização das despesas com os escravos, tais como alimentação, medicação e outras, serem registadas como activos, ao invés de considerá-las como custo.

7.2.2 – Livro de Razão de António Coelho Guerreiro

Para Estevens (2000, p. 6), o Livro de Razão de António Coelho Guerreiro, datado de finais do século XVII, é o mais antigo testemunho, conhecido, da escrituração mercantil pelo método das partidas dobradas em Portugal, onde também já existia a noção de balanceamento das contas para apurar os saldos. Adianta também que era composto por 48 fólios (47 numerados e um por numerar), de folhas de linho, onde aparece a marca de água de uma espécie de Cruz de Malta, tendo cada folha uma dimensão 30,8 x 21,7 cm, sendo que todos os valores são expressos em numeração árabe. Mas quem era António Coelho Guerreiro? Segundo Silva (1995, p. 120), era “um homem de múltiplas aptidões, que conseguiu ser, ao mesmo tempo, distinto burocrata, bom militar e hábil comerciante em várias partes do Mundo”.

Este Livro foi objecto de estudo por Rau (1956), que concluiu que para além do Razão, Coelho Guerreiro deveria ter escrita montada, fazendo parte dela os Livros de Carregações, de Caixa ou de Cofre, Diário, Borrador de Diário, Contas-Correntes, registo de Letras e Copiador de Cartas. Outra conclusão fundamental a que chegou esta autora é que o livro encontrava-se correctamente escriturado com lançamentos perfeitos descritivos e com contra-partida nas contas correlativas, obedecendo portanto ao princípio das partidas dobradas. Estevens (2000, p. 6) complementa ao indicar que este documento cumpria com as exigências consagradas nos capítulos 6, 10, 21, 22, 31 e 34 do Tratado de Luca Pacioli.

Contudo Rocha e Gomes (2000, p. 31) não partilham esta visão:

Da pequena análise efectuada a este *Livro de Razão*, podemos concluir sem qualquer dúvida de que a forma de registo evoluiu muito, quando comparada com os registos conhecidos, para Portugal, nos séculos anteriores (e mesmo com registos da época de outros agentes). Estes eram, acima de tudo, uma listagem cronológica das operações que iam ocorrendo, passando depois para um registo em separado das receitas e das despesas. Aqui temos registos efectuados por contas-correntes, em que o débito e o crédito de cada conta estão claramente separados e aparecem em colunas um ao lado do outro. Já existe a noção de balanceamento das contas para apurar os saldos. Mas, como sabemos, não é suficiente a existência de contas duplas e de alguns registos balanceados (registo a débito de uma conta, e o correspondente registo a crédito noutra conta) para podermos afirmar estar perante o método das partidas dobradas. É necessária a existência de um sistema de contas fechado, para que qualquer registo feito numa conta seja compensado pelo registo de igual montante mas com sinal contrário noutra(s) conta(s) de modo que o equilíbrio seja sempre mantido. Neste caso concreto, apenas existem contas de pessoas, pelo que será impossível estar perante um sistema de contas fechado, a não ser [...] que Coelho Guerreiro utilizasse outros livros (como é muito provável), com outras contas para além das de pessoas, as quais formariam esse sistema fechado e permitiriam que todos os registos cuja contrapartida não está neste livro estivesse num outro.

Antes de nos pronunciarmos, será sensato analisar o método de escrituração utilizado por Coelho Guerreiro, utilizando dois exemplos de contas-correntes, Capitão Manuel de Sousa Crespo e Capitão Manuel Correia, tomadas por Rocha e Gomes (2000, p. 27-30). As contas-correntes eram contas com secções opostas, em que no lado esquerdo temos o Débito, identificado pela expressão “Deve”, e no lado direito o Crédito, identificado pela expressão “Ha-de Haver”. Para aproveitar o papel, abriam-se por vezes várias contas num mesmo fólio, nomeadamente se se previa que o movimento das mesmas não iria ser muito grande. Os registos são efectuados por ordem cronológica dentro de cada conta-corrente, o que é confirmado pela anotação efectuada na margem esquerda, onde é assinalado o ano, isto quando o registo ocorreu em ano diferente do registo anterior. Em cada um é indicada a

quantia a ser movimentada (quase sempre por extenso), uma descrição da operação, o nome da pessoa que entregou ou recebeu o montante, e na margem direita, numa coluna, aparece o montante da operação em algarismos. No final da página dos débitos, é efectuada a soma dos valores que são transferidos para a nova página em que continuam os débitos, o mesmo se passando para os créditos (isto no caso da conta-corrente ocupar mais de uma página para os débitos e para os créditos). No final dos registos, quando a conta é encerrada, é efectuada a soma e apurado o saldo, se existir, passando os débitos a ser iguais aos créditos.

Após esta breve descrição do método de escrituração e da apresentação de alguns exemplos de registos, podemos afirmar que Rocha e Gomes poderão ter razão, já que o sistema preconizado neste livro não é fechado, já que nem todos os lançamentos têm contrapartidas. Contudo, é de admitir, tal como fizeram os autores referenciados, que existem fortes indícios da existência doutros livros que fariam parte da Contabilidade de Coelho Guerreiro, como, por exemplo, um Livro de Carregações, Diário, Caixa, Borrador-Diário e Registo de Letras como concluiu Rau.

8. Conclusões

No que concerne ao 1.º período, podemos concluir, a partir dos vários exemplos aqui apresentados, para além dos autores citados, que a escrituração contabilística no território português recorria exclusivamente às partidas simples. Por outras palavras, o que constava dos livros contabilísticos neste período não era mais do que uma descrição simples mas minuciosa das operações realizadas, uma apresentação das receitas obtidas e das despesas realizadas, de uma forma cronológica, ou ainda uma inventariação e valorização dos bens adstritos a determinada organização.

Não obstante a simplicidade da Contabilidade praticada, podemos igualmente inferir a partir deste trabalho que as instituições que tinham maiores preocupações contabilísticas eram as religiosas e da administração pública, tanto central como local.

A evolução do pensamento contabilístico português no 2.º período da História da Contabilidade Portuguesa seria, à partida, previsível. Assim, era expectável que a maioria das instituições passasse a utilizar o método contabilístico das partidas dobradas. E seria previsível porquê? Nomeadamente porque o método das partidas dobradas já era conhecido e utilizado nas cidades italianas desde o século XIII e que o citado método foi difundido por todo o continente europeu, a partir do século XVI, através da publicação de livros onde era apresentada a Contabilidade por partida dobrada. Esta difusão teve reflexos (quase) imediatos já que as principais firmas europeias passaram a utilizar as partidas dobradas. Outro ponto que poderá ser realçado é o do que este período engloba a época áurea dos Descobrimentos portugueses, durante a qual Lisboa se transformou num grande centro de comércio internacional, circunstância essa que implicitamente deveria levar a que as organizações necessitassem de uma melhor e mais complexa Contabilidade. Mas não foi isso que aconteceu, visto que a grande maioria das Contabilidades das organizações portuguesas continuaria a utilizar métodos semelhantes aos preconizados nos séculos anteriores, embora seja crível que desde o século XVI o método italiano fosse utilizado em algumas instituições privadas, embora este continuasse afastado da contabilidade pública que permanecia organizada de um modo pouco eficaz e a utilizar as partidas simples (Cf. GOMES, 2000; LIRA, 2004; COSENZA, 1999).

Este cenário apenas se iria alterar no período seguinte que tem início com a coroação de D. José como Rei de Portugal, sendo este totalmente revolucionário no que à Contabilidade diz respeito, já que neste assistiu-se a um desenvolvimento verdadeiramente significativo, tanto na esfera privada como na pública. A título de exemplo podemos referir a criação, a um nível oficial, da primeira Escola de Comércio e Contabilidade de Portugal, a publicação do Caracterização da Evolução da Contabilidade em Portugal: do século XII a meados do século XVIII

primeiro livro de Contabilidade português ou a utilização pioneira do método das partidas dobradas na Contabilidade pública. Tudo isto resultou numa evolução dos registos contabilísticos com a aplicação de uma forma mais sistemática e mais alargada deste método (Cf. GOMES, 2000; RODRIGUES; CRAIG, 2004, 2009; LIRA, 2004; OLIVEIRA, 2009; COSENZA, 1999; RODRIGUES, 2000; RODRIGUES; GOMES; CRAIG, 2007).

Referências

AMORIM, J. L. **Lições de Contabilidade Geral**, Volume I. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto, 1929.

BELKAOUI, A. R. **Accounting Theory**, 3ª edição. London: The Dryden Press, 1994.

CAIADO, A. Historiadores de Contabilidade, precisam-se!. **Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade**, Lisboa, n. 4, p. 1, abr. 1999.

CARNEGIE, G. O passado da Contabilidade em Portugal. **Revista Contabilidade e Gestão**, Lisboa, n. 1, p. 15-17, jul. 2005.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5.ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

COSENZA, J. P. **A evolução da escrituração contábil através do tempos**: uma revisão histórica da Contabilidade contemporânea com base na literatura contábil. Dissertação. 1999. 337 p. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 1999.

DICIONÁRIO de História de Portugal. Direcção de Joel Serrão. Porto: Livraria Figueirinha, 2006. 6 v.

ESTEVENS, M. Das origens do comércio em Portugal à obrigatoriedade de utilização do método das partidas dobradas. In: VIII CONGRESSO DE CONTABILIDADE E AUDITORIA: A CONTABILIDADE NA VIRAGEM DO MILÉNIO, 2000, Aveiro. **Anais...** Aveiro: [s.n.], 2000. 1 CD-ROM.

GOMES, D. R. **Os livros de receitas e despesas da Câmara Municipal de Braga**. Lisboa: Centro de Estudo de História da Contabilidade, 1999.

GOMES, D. R. **A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal**. 2000. 328 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, 2000.

GOMES, D. R. A importância dos números árabes no nascimento da Partida Dobrada. In: II JORNADAS DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE, 2002, Lisboa. **Anais...** Lisboa: [s. n.], 2002. 1 CD-ROM.

GRANDE Enciclopédia Portuguesa e Brasileira. Lisboa: Editorial Enciclopédia, 1936-1960. 40 v.

GUERRA, L. B. A administração e Contabilidade dos colégios da Companhia de Jesus, nos séculos XVII e XVIII. Separata de: **Revista do Centro de Estudos Económicos**, Lisboa, n. 13, p. 167-196, [?] 1953.

GUIMARÃES, J. C. História e teoria da Contabilidade: breve reflexão. **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, Lisboa, n. 407/408, p. 258-261, ago/set. 1999.

GUIMARÃES, J. Primórdios do desenvolvimento das ciências empresariais e da Contabilidade em Portugal. **Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade**, Lisboa, n. 7, p. 3, jan. 2000.

KOURGANOFF, W. **A face oculta da universidade**. Trad. Cláudia Schilling e Fátima Murad. São Paulo: Editora UNESP, 1990.

LIRA, M. M. C. **Evolução do pensamento contabilístico português até ao século XIX**: aspectos históricos da influência italiana na introdução do método digráfico. 2004. 357 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Universidade Aberta, Lisboa, 2004.

MAURO, F. **Nova história e novo mundo**. São Paulo: Perspectiva, 1973.

OLIVEIRA, I. A. Contabilidade da Real Companhia Velha no período Pombalino. **Jornal de Contabilidade**, Lisboa, n. 392, p. 361-374, nov. 2009.

PAIXÃO, J. C. O controlo das contas públicas: um passado, uma história. **Revista do Tribunal de Contas**, Lisboa, n. 26, p. 321-350, jul./dez. 1996.

PAIXÃO, J. C.; LOURENÇO, A. **Contos do Reino e da Casa**. Lisboa: Ed. Tribunal de Contas, 1994.

RAU, V. **O livro de Rezão de António Coelho Guerreiro**. Lisboa: Companhia de Diamantes de Angola, 1956.

RAUPP, F.; BEUREN, I. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática, 3.^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006, p. 76-97.

ROCHA, A.; GOMES, D. R. Um contributo para a história da Contabilidade em Portugal. In: 8º CONGRESSO MUNDIAL DE HISTORIADORES DE CONTABILIDADE, 2000, Madrid. **Anais...** Madrid: [s. n.], 2000. 1 CD-ROM.

RODRIGUES, B. 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**, Porto, Vol. LVII, n. 226, p. 361-414, ago. 2000.

RODRIGUES, B. A Contabilidade pública em Portugal: origens (breve resumo). **Jornal de Contabilidade**, Lisboa, n. 299, p. 47-52, fev. 2002.

RODRIGUES, L.; GOMES, D.; CRAIG, R.. State intervention in commercial education: the case of the Portuguese School of Commerce – 1759. **Accounting History**, [s. l.], Vol. 12, n. 1, p. 55-85, Feb. 2007.

RODRIGUES, L.; CRAIG, R.. English Mercantilist Influences on the foundation of the portugueses School of Commerce in 1759. **Atlantic Economic Journal**, Atlanta. Vol. 32, n. 4, p. 329-345, Dec. 2004.

RODRIGUES, L.; CRAIG, R.. Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, Portuguese School of Commerce, 1759–1784. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], Vol. 20, n. 3, p. 379-398, Apr. 2009.

RODRIGUES, L.; GOMES, D. R.. Evolução da profissão dos Técnicos de Contas em Portugal: Do Marquês de Pombal até aos nossos dias. In: II JORNADAS DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE, 2002, Lisboa. **Anais...** Lisboa: [s.n.], 2002. 1 Pen-drive.

SANTOS, V. **História portuguesa da Contabilidade**. Lisboa: Centro de Estudos de História da Contabilidade, 1998.

SILVA, F. V. G. **Curiosidades, velharias e miudezas contabilísticas**. Lisboa: [s. n.], 1970.

SILVA, F. V. G. A Contabilidade do Mosteiro de Alcobaça. **Revista de Contabilidade e Comércio**, Porto, Vol. XLVI, n. 181/182, p. 219-223, abr. 1982.

SILVA, F. V. G. Bosquejo duma sucinta histórica da Contabilidade em Portugal. Separata de: **Revista de Contabilidade e Comércio**, Porto, Vol. LII, n. 205, p. 117-128, abr. 1995.

ⁱ Esta proposta foi actualizada por Gomes (2000, p. 114-115) aquando da sua dissertação de mestrado *A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal*.

ⁱⁱ É citada por autores como Santos (1998), Guimarães (1999) ou Cosenza (1999).

ⁱⁱⁱ Cabido era uma corporação ou comunidade de eclesiásticos duma igreja, catedral ou colegiada. Constitui, nas catedrais, uma espécie de Senado ou Conselho do Bispo (Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira, vol. 5, 1936-1960, p. 270).

^{iv} Almojarifado era um “distrito extenso, cuja sede, era, regra geral, uma cidade ou vila importante [...] a cargo de um almojarife, isto é, de um funcionário real encarregado da cobrança e arrecadação dos impostos” (Dicionário de História de Portugal, vol. I, 2006, p. 121).

^v Os elementos aqui apresentados, quando não mencionada outra fonte, foram retirados do estudo realizado por Gomes (2000, p. 169-171).

^{vi} IRIA, G. **As Finanças Municipais do Porto na segunda metade do Século XV**. Porto: Câmara Municipal do Porto, 1987, p. 15.

^{vii} Um reguengo era uma terra do património real arrendada com a obrigatoriedade de certos tributos em géneros (Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira, Vol. 24, 1936-1960, p. 848).