INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

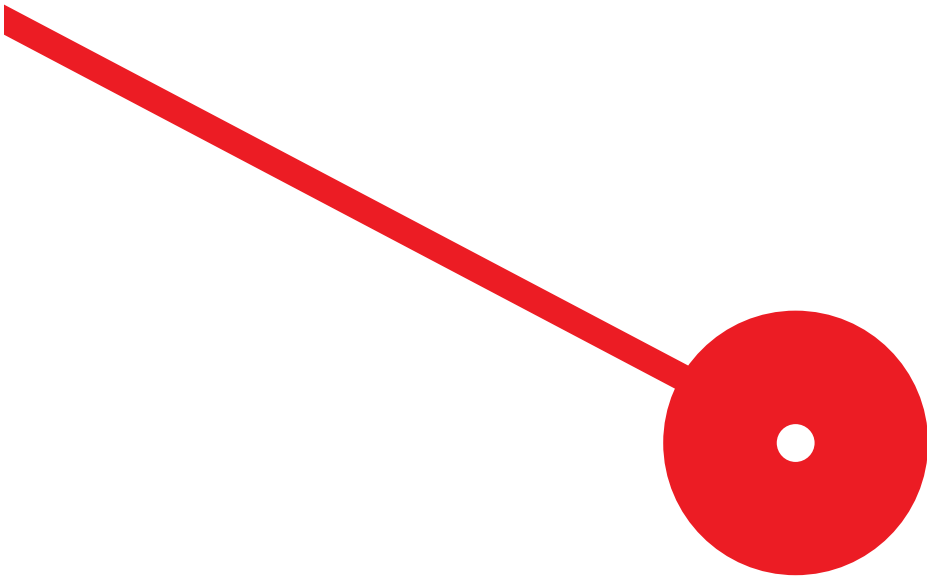
M MESTRADO
CONTABILIDADE E FINANÇAS

A Evolução da Contabilidade Autárquica em Portugal

Caso de Estudo da Câmara Municipal do Porto (1972-1986)

Ana Augusta de Lemos Correia

10/**2019**



Nome: A Evolução da Contabilidade Autárquica em Portugal
10/**2019**

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

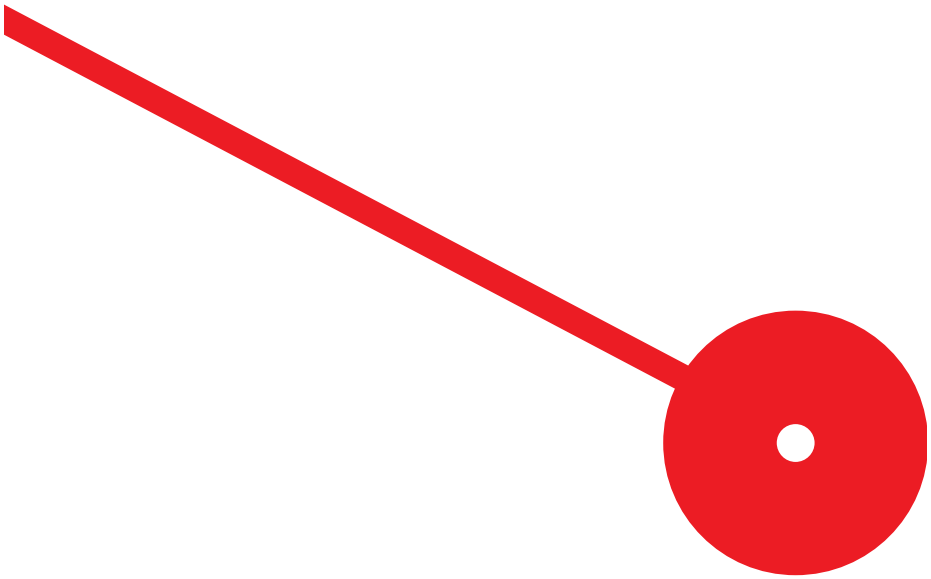
M MESTRADO
CONTABILIDADE E FINANÇAS

A Evolução da Contabilidade Autárquica em Portugal

Caso de Estudo da Câmara Municipal do Porto (1972-1986)

Ana Augusta de Lemos Correia

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação da Professor Doutora Ana Maria Bandeira



Nome. A Evolução da Contabilidade Autárquica em Portugal - 10/**2019**

Em memória do (melhor) pai
"navegarás sempre comigo"

(…)

"Ai! Quem me dera partir na canoa da esperança
Ir ancorar noutras praias, noutros varadouros
Ai! Quem me dera voltar a gozar os tesouros
Da felicidade que eu tinha quando era criança."

AGRADECIMENTOS

Muitos foram os indivíduos que contribuíram para esta jornada, porque afinal este não foi um processo solitário e reuniu contributos de diversas pessoas. As suas ideias, o seu suporte e a sua motivação foram cruciais para que o entusiasmo fortalecedor existisse nos piores momentos. Por isso mesmo permitam-me deixar algumas palavras, ainda que poucas, mas com um sentido de reconhecido agradecimento.

Em primeiro lugar, gostaria de expressar a minha mais profunda gratidão à Professora Doutora Ana Maria Bandeira pelo seu apoio. Tive a sorte de ter esta fantástica mulher como minha orientadora e a sua orientação, apoio e sorriso sempre presente, foram fundamentais para a realização deste projeto.

Aos professores do Instituto Superior de Contabilidade e Administração que me inspiraram, que me fizeram acreditar, que me mostraram o caminho, me deram as ferramentas para ir mais longe, agradeço o apoio que me foi dado e permitam-me personificá-los na pessoa do Professor Rodrigues da Costa.

Um agradecimento especial aos funcionários da Câmara Municipal do Porto, pelo apoio e disponibilidade, em especial ao Sérgio Leite por toda a ajuda.

Uma nota de enorme carinho àqueles cujo primeiro passo foi de colegas e que hoje são verdadeiros amigos, em especial às minhas queridas amigas Susana Gomes, Joana Amaral, Susana Barbosa, Cândida Alves e Sara Valente. E uma nota muito especial ao Tiago Silva por me ter impulsionado nesta viagem.

Agradecer à minha família, em especial à minha mãe, ao André, às minhas irmãs e sobrinhas que estiveram sempre ao meu lado, tanto nos melhores como nos piores momentos desta jornada. Porque a família é a base das minhas realizações, que estão sempre enraizadas no seu amor incondicional

Aos meus amigos Raquel Palma, Manuel Calisto e Paulo Pinheiro por me terem ouvido tantas e tantas vezes e por sempre me responderem "*já está, já é teu*".

Uma palavra final, para agradecer a uma pessoa que não está mais entre nós, ao meu Pai. Porque foi ele que me deu a força, a coragem, a alegria de seguir sempre o meu coração e de viver em pleno aquilo que eu sou. Por sempre ter acreditado em mim e sempre ter mantido o orgulho e a confiança no meu trabalho, tenho a certeza de que continuará sempre orgulhoso.

ABSTRACT

Accounting History should offer precedents and reflections about what succeeded in the past, what didn't work and why not.

This dissertation is inserted in this context and seeks to:(i) describe the Public Accounting evolution with particular relevance to the reality of Local Authorities (AL) between 1143-1986, recognizing the most important moments that have contributed to its evolution and development; (ii) to build a time line that places those moments in parallel with the most relevant moments in the Portuguese State history. (iii) put these momments into evidence through the budgetary pieces analysis of the Porto Town Hall.

Due to the fact that it's a budgetary Accounting, it´s naturally influenced, thought and oriented by the state, its periodization must go along with the periodization of the current state power, moving away from the of Private Accounting periodization, leading us to conclude that there is a distance between Public and Private Accounting periodization. Finally, it was also concluded that the Municipality under study, from 1972 to 1986, complied with the central state's demands regarding its accountability.

Key words: Accounting History; Public accounting; Chronology; Evolution of Accounting; Local Authorities, Porto Town Hall

RESUMO

A História da Contabilidade deve oferecer precedentes e reflexões sobre o que funcionou no passado, o que não funcionou e porquê.

É neste contexto que se insere esta dissertação que procura: (i) descrever a evolução da Contabilidade Pública com particular relevo para a realidade das Autarquias Locais no horizonte 1143-1986, identificando os momentos mais importantes que terão contribuído para a sua evolução e desenvolvimento; (ii) construir uma cronologia que coloque esses momentos em paralelo com os momentos mais relevantes da história do Estado Português, (iii) colocar esses momentos em evidência através da análise das peças orçamentais da Câmara Municipal do Porto.

Tratando-se de uma Contabilidade Orçamental, influenciada, pensada e orientada pelo Estado a sua periodização deve acompanhar a própria periodização das correntes de poder do estado, afastando-se da periodização da Contabilidade Privada, levando-nos assim a concluir que existe um distanciamento da periodização da Contabilidade Pública face à Contabilidade Privada. Por fim concluiu-se ainda que a Autarquia em estudo, no intervalo de 1972 a 1986 cumpriu as imposições do estado central face à sua prestação de contas.

Palavras-Chave: História da Contabilidade; Contabilidade Pública; Cronologia; Evolução da Contabilidade; Autarquias Locais; Câmara Municipal do Porto.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS ii
ABSTRACT iii
RESUMO iv
ABREVIATURAS vii
LISTA DE TABELAS E FIGURAS viii
INTRODUÇÃO 1
Enquadramento e Justificação do Tema 1
Objetivos e Questões de Investigação 2
Metodologia de Investigação 3
Estrutura de Dissertação 3
1. REVISÃO DE LITERATURA 5
1.1 - Da Historiografia à História da Contabilidade 5
1.2 - História da Contabilidade Autárquica Portuguesa 8
1.2.1 - A Monarquia e a Contabilidade Pública Autárquica 9
1.2.1.1 A Primeira Dinastia Portuguesa 1143-1383 9
1.2.1.2 A Segunda Dinastia Portuguesa 1383-1580 12
1.2.1.3 A Terceira Dinastia Portuguesa 1581-1640 15
1.2.1.4 A quarta Dinastia Portuguesa 1640-1910 16
1.2.2 - A Primeira República e a Contabilidade Pública 22
1.2.3 - O Estado Novo e a Contabilidade Pública 24
1.2.4 - A Contabilidade Pública de 1974 a 1986 29
1.3 – Proposta de periodização da Contabilidade Pública de 1143 a 1986 32
1.4 – Considerações Finais 35
2 - A CONTABILIDADE PÚBLICA AUTÁRQUICA 36
2.1 – Enquadramento da Contabilidade Pública 36
2.2 - Conceito de Sector Público 37
2.3 - As Autarquias Locais 38
2.3.1 - Contabilidade nas autarquias locais 42
2.3.2 - Os Serviços Municipalizados 43
2.4 - O Orçamento 47
2.5 – Considerações Finais 48
3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO 49
3.1 - Fundamentação dos objetivos de investigação 49
3.2 - Enquadramento metodológico da investigação 51
3.2.1 – Método Qualitativo 51
3.2.2 – Investigação Histórica 52

3.2.3 – Estudo de Caso 53
3.2.4 – Análise documental 55
3.3 – Considerações Finais 55
4. RESULTADOS OBTIDOS 56
4.1 – Caracterização instituição em análise entre 1970 e 1984. 56
4.2 - Evolução da Contabilidade na Câmara do Porto entre 1970 e 1984..... 59
4.3 – Considerações Finais 62
CONCLUSÃO 63
Principais conclusões 63
Contributos do estudo 64
Limitações do estudo 65
Sugestões para futuras investigações 65
BIBLIOGRAFIA 66
Referências 66
Fontes Primárias 78
APÊNDICES 85
Apêndice 1 – Alterações às normas orçamentais da Câmara Municipal face ao primeiro normativo de 1972. 85
Apêndice 2 – Cronologia da Primeira Dinastia Portuguesa 84
Apêndice 3 – Cronologia da Segunda Dinastia Portuguesa 85
Apêndice 4 – Cronologia da Terceira Dinastia Portuguesa 84
Apêndice 5 – Cronologia da Quarta Dinastia Portuguesa 84
Apêndice 6 – Cronologia da Primeira República Portuguesa 85
Apêndice 7 – Cronologia do Estado Novo Português 86
Apêndice 8 – Cronologia da Democracia até à entrada na Comunidade Económica Europeia 87

ABREVIATURAS

§ - Parágrafo

al. – alínea

AL – Autarquias Locais

Art.º - Artigo

CA - Código Administrativo

CEE - Comunidade Económica Europeia

CMP – Câmara Municipal do Porto

CP – Contabilidade Pública

CRP - Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

HC – História da Contabilidade

i.e. – isto é

LFL - Lei das Finanças Locais

n.º - número

OGE – Orçamento Geral do Estado

LISTA DE TABELAS E FIGURAS

Tabelas

Tabela 1 - Divisão apresentada pelas Reformas Gerais de Contabilidade Pública de 1863 e 1881 21
Tabela 2 - Mapas sintéticos do Orçamento Geral do Estado 25
Tabela 3 - Bases Técnicas para a elaboração orçamental 25
Tabela 4 - Proposta de periodização da Contabilidade Pública de 1143 a 1986 34
Tabela 5 - Divisão da Contabilidade Pública - Regulamento de 31 de Agosto de 1881 37
Tabela 6 - Divisão do Sector Público no domínio do Orçamento 37
Tabela 7 - Dividão do Sector Publico por sistema de contabilidade 38
Tabela 8 - Os órgãos representativos do município 41
Tabela 9 - Disposições do Decreto Lei 243/79 de 25 de Junho 42
Tabela 10 - Princípios Orçamentais 47
Tabela 11 - Presidentes da Câmara Municipal do Porto de 1970 a 1986 57
Tabela 12 - Execução da Receita entre 1972 e 1986 59
Tabela 13 - Mapas apresentados no orçamento entre 1972 e 1979 60

Ilustrações

Ilustração 1 - "Manifestis probatum" do Papa Alexandre III 8
Ilustração 2 - Registo de Chancelaria de D. Afonso II 10
Ilustração 3 - Cronologia 1.ª Dinastia 12
Ilustração 4 - 1º Regimento dos Contos - 1389 13
Ilustração 5 - Cronologia - 2ª Dinastia 15
Ilustração 6 - Cronologia - 3ª Dinastia 16
Ilustração 7 - Cronologia 4.º Dinastia 22
Ilustração 8 - Cronologia da 1.ª República 24
Ilustração 9 - Cronologia Estado Novo 29
Ilustração 10 - Cronologia República de 1974 a 1984 32

“As únicas pessoas felizes que conheço, são aquelas que fazem um bom trabalho por uma causa que acham importante."

Abraham Maslow

"Et à vous qui, n'ayant pu la tuer en la dénigrant, ni l'étouffer en fomentant contre elle la conspirations du silence, vous évertuez maintenant inconsciemment imprégnés par elle, à la réinventer, je déclare sans ambage: - Vous ne l'avez pas encore bien comprise: étudiez-la et appliquez ensuite à son perfectionnement les efforts que vous gaspillez vainement à découvrir la lune!"

Dumarchey sobre a Contabilidade

INTRODUÇÃO

Na introdução a esta dissertação procedemos à sua apresentação de forma preliminar, procurando enquadrar e justificar o seu tema, objetivos, questões de investigação, metodologias aplicadas, terminando com a apresentação da sua estrutura.

Enquadramento e Justificação do Tema

A liberdade da escolha de um tema, no vasto campo da Contabilidade, transporta consigo o peso da decisão. Após a reflexão, que nos fez viajar no passado e questionar o futuro da nossa formação, escolher um tema foi também uma forma de definir hoje a estrada que tomaremos amanhã.

Conscientes de que a "*History cannot give us a program for the future, but it can give us a fuller understanding of ourselves, and of our common humanity, so that we can better face the future.*"(Warren, 1961), propomos realizar uma investigação que verse sobre a Evolução da Contabilidade Pública (CP) em Portugal recorrendo ao caso de estudo da Câmara Municipal do Porto (CMP).

Convictos de que a História da Contabilidade (HC) deve oferecer precedentes, probabilidade e reflexões sobre o que funcionou no passado, o que não funcionou e porquê (Parker, 1997), procuraremos através do estudo da evolução da CP e da análise dos mapas orçamentais da CMP construir um contributo que nos permita um melhor entendimento do processo de introdução de novos sistemas de Contabilidade e Orçamentação na Administração Públicas.

Para a investigação em apreço move-nos também, saber da necessidade de uma investigação rigorosa e robusta sobre a evolução dos sistemas de Contabilidade e prestação de contas nas autarquias locais (AL), que reconheçam a Contabilidade como prática social. (Sargiacomo & Gomes, 2010)

A escolha do estudo do governo local, acontece não só por considerarmos que a história local é indispensável para a construção da história nacional, mas também porque ela interpreta com fidelidade o sentir, o pensar e o viver de um povo. Conhecendo melhor a comunidade em que estamos inseridos ficamos

munidos de uma consciência cívica da necessidade e integração nesta vida comunitária (Silva, 1999).

Escolher a CMP como caso de estudo foi uma escolha natural, não só por questões de proximidade geográfica, mas também por considerarmos que sendo esta a segunda maior autarquia do país, o seu estudo poderá ser um espelho daquilo que acontece nas restantes capitais de distrito portugueses.

Finalmente importa referir que a nossa baliza temporal, no que respeita à periodização da CP, pretende convidar o leitor a viajar da formação da nacionalidade à adesão à Comunidade Económica Europeia (CEE), enquanto a análise documental procurará centrar-se no último período comparando os registos pré e pós revolução de abril, balizando os dados orçamentais entre 1972 e 1986.

Objetivos e Questões de Investigação

Realizar uma investigação tem por base a vontade de resolver problemas ou de armar melhor o conhecimento, *i.e*., a sua principal finalidade deve ser: aumentar o saber já existente (Bell, 2005).

Assim apresentamos nesta secção os objetivos principal e específicos e as questões de investigação.

Pretendemos analisar as diferentes fases de evolução da CP em paralelo com a evolução política e económica local. Para tal contextualizaremos as mudanças da Contabilidade em Portugal, sublinhando os marcos mais significativos nos períodos em análise.

Conscientes de que o estudo do passado é fundamental para enfrentar os desafios futuros, é indispensável entender como é que as autarquias locais – em particular a CMP – reagiram às alterações contabilísticas ao longo do tempo, identificando os processos de aceitação e resistência que nos podem preparar para a implementação deste novo sistema.

Além do objetivo principal, importa definir os objetivos específicos, como sejam: (i) Determinar os momentos chave da evolução da CP em Portugal (ii) Identificar e propor uma periodização para a CP em Portugal. (iii) Verificar se a

periodização da CP acompanha a periodização da Contabilidade Geral. (iv) Analisar as contas da CMP e verificar se traduzem esses momentos chave. (v) Determinar em que medida essas alterações resultaram em mudanças e a que níveis.

Representar um projeto de investigação numa pergunta (ou perguntas), terá apenas utilidade se esta for clara, pertinente, exequível, precisa, realista e compreensível. É fundamental que a pergunta consiga transmitir sem deixar dúvidas qual o objetivo a alcançar (Quivy & Campenhoudt, 2005).

Para tal propomos as seguintes questões de investigação:

Q1 – Como se deve realizar uma periodização da CP e a acontecer ela terá ou não os mesmos intervalos de tempo da periodização da Contabilidade Geral?

Q2 – Como é que a CMP terá cumprido as imposições legais de alteração da Contabilidade Orçamental entre 1972 e 1986?

Q3 – Como é que os mapas orçamentais (1972 a 1986) da CMP traduzem essas alterações? Serão essas alterações realizadas tempestivamente?

Metodologia de Investigação

Numa primeira parte dedicada ao estudo da HC cuja metodologia de investigação será a da narrativa crítica. Esta metodologia, permitirá identificar e classificar a informação de acordo com a interpretação histórica, ao mesmo tempo que serão identificados e correlacionados os factos históricos nacionais e locais (Merino & Mayper, 1993).

Numa segunda parte adotaremos a metodologia de investigação qualitativa. Procurando compreender se os orçamentos da CMP, cumprem tempestivamente com as indicações regimentares, bem como o seu enquadramento na cronologia anteriormente construída, para tal elegemos como método de investigação o estudo de caso descritivo (Marginson, 2004).

Estrutura de Dissertação

Esta dissertação encontra-se estruturada em seis partes principais, a primeira parte introdutória que permite ao leitor consultar uma visão generalizada do

que se desenrolará nas páginas seguintes, sublinhando a importância e relevância, identificando os objetivos geral e específicos, a metodologia e encerrando com a demonstração da estrutura desta dissertação.

A segunda parte compreende o primeiro capítulo e convida o leitor a viajar através da revisão de literatura, desenvolvendo um quadro teórico, onde começaremos numa primeira secção por debater a historiografia para a HC, a segunda sub secção explora o período de tempo de 1143 a 1986 no que respeita à evolução da contabilidade, apresentando sete propostas de cronologias para a CP com especial enfoque na contabilidade local portuguesa. Por fim numa terceira secção são apresentadas as conclusões do capítulo.

Na terceira parte apresentamos o segundo capítulo, dedicado ao enquadramento da Contabilidade e onde exploramos o conceito do setor público, dando particular relevância ao entendimento da contabilidade nas autarquias e ao orçamento.

A quarta parte que compreende o terceiro capítulo, apresenta e fundamenta os objetivos da dissertação e expõe a metodologia de investigação utilizada, não deixando também de a definir e justificar as opções metodológicas.

Na quinta parte que corresponde ao quarto capítulo é apresentado o caso prático, onde se analisam as peças orçamentais da CMP colocando-as em confronto com as conclusões que tiramos no primeiro capítulo.

Finalmente a sexta, e última parte, apresenta as considerações finais, identificando as principais conclusões, referenciando as limitações, contribuições e possíveis sugestões de investigação futura.

1. REVISÃO DE LITERATURA

A segunda parte compreende a revisão de literatura, que se encontra estruturada respeitando a procura de resposta às questões pertinentes e ao enquadramento de investigação proposto. Desta forma numa primeira fase é realizado um levantamento do tema da historiografia e da HC e um segundo momento é apresentada a investigação direcionada para a História da CP e da CP Local.

1.1 - Da Historiografia à História da Contabilidade

A história é, segundo Bloch (1997, p. 55), a ciência que estuda os homens no tempo, este conceito está relacionado com o conhecimento e com a experiência do passado, experiência que encontra em si o conhecimento produzido por esses acontecimentos passados e à qual chamamos historiografia (Carr, 1990). De uma forma mais clara, a historiografia resulta do conhecimento da história obtido racionalmente*, i.e*, do respeito pelas regras metodológicas e de conhecimento da história (Rusen, 2005).

Heródoto autor de *As Histórias* e Tucídides autor de *História das Guerras de Peloponeso* são normalmente identificados, como os primeiros historiadores ou fundadores da ciência e arte histórica (Rank, 2010). Tucídides apresenta um texto profundamente objetivo, Heródoto apresenta a história como um presságio. Ambos descrevem guerras que envolvem a cidade de Atenas (cerca de 404 a.C) e com elas são acusados de uso incorreto de fontes, de preconceitos, de subjetividade, de interpretações inadequadas, estilo demasiado narrativo e uso da primeira pessoa (Curthoys & Docker, 2006). Curiosamente segundo Gaffikin (2010, p. 12), este é o tipo de comentários que encontramos nas revisões a artigos submetidos às principais revistas de HC.

O afastamento dos historiadores da Contabilidade dos debates da história geral e das grandes questões da historiografia, parece dar origem à continuidade da corrente da abordagem tradicional (Miller, Hopper, & Laughlin, 1991). Recorde-se que tal como nos diz Munslow (2007, p. 274) os historiadores não são filósofos, mas devem ter um entendimento básico da relação epistemológica entre a existência passada e o conhecimento futuro, bem como compreender a

ontologia da narrativa. Desta forma o historiador da Contabilidade não deve estar apenas centrado na criação de um passado contabilístico (Cooper & Puxty, 1996).

Os historiadores da Contabilidade tradicionais tendem a manter posições convencionais empíricas - objetivista, chegando mesmo a negar as questões epistemológicas e ontológicas para o estudo da HC. Todavia são essas questões ontológicas que nos levam a questionar o porquê do envolvimento na HC (Miller et al., 1991).

Segundo Le Goff (1982, p. 10) o mesmo discurso, resultante dos estudos sociológicos do presente sem vivencia no tempo foi aplicado pelos estudiosos das ciências económicas, durante a década de cinquenta e sessenta do século XX. Os investigadores desta área encontravam-se presos ao economicismo triunfante do pós guerra, ignorando o contexto histórico da economia, tentando compreendê-la através de números sem conseguirem olhar sobre a linha de duração dos factos económicos.

Gaffikin (2008, p. 143) entende que a Contabilidade é uma ciência social e por essa razão, o historiador da Contabilidade deve considerar as amplas implicações sociais da sua disciplina, não se podendo limitar apenas a descobrir a realidade do passado, permitindo-se debater a natureza da realidade e do ser. Contrariamente a esta ideia, os investigadores têm vindo a seguir o exemplo de Rank (2010, p. 28), cujo ideal é vivamente conservador, com estudos apenas fundamentados nas fontes primárias e na sua análise isolada. (Fleischman & Tyson, 1997).

Talvez seja por essa razão que se encontrem ainda hoje por estudar os livros dos Massari, de Genova que datam de 1340, são eles os primeiros exemplares conhecidos da técnica das partidas dobradas, sendo apenas estudada a obra de Luca Pacioli “Summa de Arithmetrica, geometri, proportioni er roportionalità” de 1494, que apresenta a explicação deste mecanismo. (Delumeau, 1994)

A expressão *nova história da contabilidade* foi popularizada por Miller et al. (1991), mas tudo indica que não seja fácil diferencia-la da *história da contabilidade tradicional*, já que, apesar de ela ser claramente influenciada

pelas novas correntes da investigação histórica, não aceita o abandono completo da abordagem documental. (Gomes, Carnegie, Napier, Parker, & West, 2011).

Quatro anos mais tarde, Chambers (1995) publica *Accounting thesaurus* com clara influência das ideias de Foucault. (Fleischman & Radcliffe, 2005). Daqui resultaram historiadores da contabilidade que direcionam a sua investigação para a estrutura e conteúdo do relatório de contas ou seja, orientados para uma análise critica e de enquadramento no tempo e no espaço e não apenas numa análise documental isolada (Gomes et al., 2011).

A *nova história da Contabilidade* e a necessidade do historiador da Contabilidade aumentar a sua compreensão quer da metodologia histórica quer da filosofia, não conseguiu combater aqueles que afirmam que a pesquisa em arquivos é a abordagem mais apropriada (Parker, 1997; Fleischman & Tyson, 1997).

Nos anos seguintes, o debate sobre o recurso exclusivo ao arquivo perduram, algumas correntes continuam a aceitar a sua importância mas sublinham que ele não representa isoladamente o passado, pois é interpretado pelo historiador (Carnegie & Napier, 1996). No final do século XX, os historiadores da Contabilidade foram desenvolvendo uma consciência mais rigorosa da história e da própria historiografia (Napier, 2006).

Esta falta de definição e esta evolução lenta da investigação em HC, poderá estar relacionada com o facto de alguns investigadores não apreciarem as pesquisas e publicações na área histórica, estando completamente envolvidos na sua pesquisa quantitativa, nos aspetos técnicos e não se encontrando preparados para entenderem a Contabilidade como uma prática social (Gomes et al., 2011).

Nos últimos anos, ainda que o número de publicações seja reduzida, a investigação tem vindo a estudar a Contabilidade nos contextos em que opera, o foco do historiador está na natureza, papéis, usos e impactos da mudança da Contabilidade e no seu contexto histórico (Gomes et al., 2011).

Apesar desta evolução grande parte da investigação na área da HC não é mais do que um espaço introdutório para os estudos empíricos, enquanto estudos sobre a evolução do pensamento teórico da Contabilidade continuam a estar catalogados fora da orla desta disciplina (Gaffikin, 2010).

Propomos aqui realizar uma análise à Evolução da Contabilidade Pública, tendo presente os contextos em que ela opera e qual o impacto sofrido pelo contexto histórico, politico e económico, não deixando de manter o foco na natureza, nos papéis e nos usos.

1.2 - História da Contabilidade Autárquica Portuguesa

O espaço ibérico cristão vê surgir durante o século XII, o fenómeno das formações nacionais. (Mattoso, 1992). Desde a morte de D. Henrique em abril de 1112, que as cortes do norte de Portugal iniciaram os movimentos para a independência do condado Portucalense, que culminará com o reconhecimento do título de Rei pelo legado pontifício (Ilustração 1), do cardeal Guido de Vico em 1143 na “Conferência de Zamora” (Mattoso, 1993a).

Ilustração 1 - "*Manifestis probatum*" do Papa Alexandre III

Bula "Manifestis probatum" do Papa Alexandre III pela qual confirmou o reino de Portugal ao rei D. Afonso Henriques e a seus herdeiros. Fonte Arquivo Nacional da Torre do Tombo, Código de Referencia PT/TT/BUL/0016/20, com cota atual Bulas, mç. 16, n.º 20

1.2.1 - A Monarquia e a Contabilidade Pública Autárquica

É precisamente em 1143 que começaremos na nossa breve resenha histórica, sobre a CP em Portugal. Apresentamos nas subsecções seguintes uma breve reflexão sobre a evolução das contas públicas e da Contabilidade orçamental pelas diferentes dinastias portuguesas.

1.2.1.1 A Primeira Dinastia Portuguesa 1143-1383

O processo de instabilidade sentido no território peninsular, desde 711 com as invasões árabes, criou um ambiente de guerra constante, nesse em que a casa real portuguesa se manteve até à conquista do Reino de Granada em 1492 (Mattoso, 1992). No cenário de guerra, a corte fazia-se acompanhar dos seus bens e dos seus livros de registo, aliás como era prática do poder régio nómada. (Lira, 2010; Rocha & Gomes, 2002; Rodrigues, 1996; Rodrigues 2002).

A ausência de registos constantes dos actos régios não permite ao investigador, auscultar quanto à vida económica da época, em profundo rigor. O pouco que nos chega foi sendo arrolado em duas ou três cópias dos livros que acompanhavam a coroa, escritos por hebraicos ou confiados aos eclesiásticos (Rodrigues, 1999; Silva, 1992).

A administração central cabia ao rei, que se fazia nessa tarefa acompanhar pelo mordomo e pelo chanceler. Podemos dizer por isso que a Contabilidade era bastante incipiente, mesmo após o reinado de D. Afonso (1211-1223) quando é decretada a obrigatoriedade de registo sistemático, ou de D. Dinis (1279-1325) quando este desenvolve a fiscalização das contas. (Rodrigues, 1995).

Durante o reinado de Sancho I, os registos de morabitino português, a primeira moeda em ouro emitida em Portugal, demonstram-nos a presença de cerca de 736 400 morabitinos à guarda dos frades de Santa Cruz em Coimbra, do Convento de Alcobaça, da Ordem do Templo em Tomar e da Ordem do Hospital em Belver (Rodrigues, 1999), demonstrando uma clara dependência arquivista do Estado face à Igreja (Brandão, 2015).

Já no reinado de D. Afonso II a *Cúria*[1] é reunida pela primeira vez, sendo afirmada a sua capacidade legislativa, surgindo a primeira lei da desamortização, ordenando em 1220 as primeiras inquirições gerais com vista à confirmação sistemática dos bens da coroa (Paixão & Lourenço, 1996; Rodrigues, 1999). As páginas do registo da chancelaria de D. Afonso II, realizado por João Martins (Ilustração 2) em 1217, são prova de um dos mais antigos registos originais da chancelaria de uma corte europeia, resultando dela a prova cabal da inovação administrativa do estado pelas mãos deste monarca (Ventura & Oliveira, 2011).

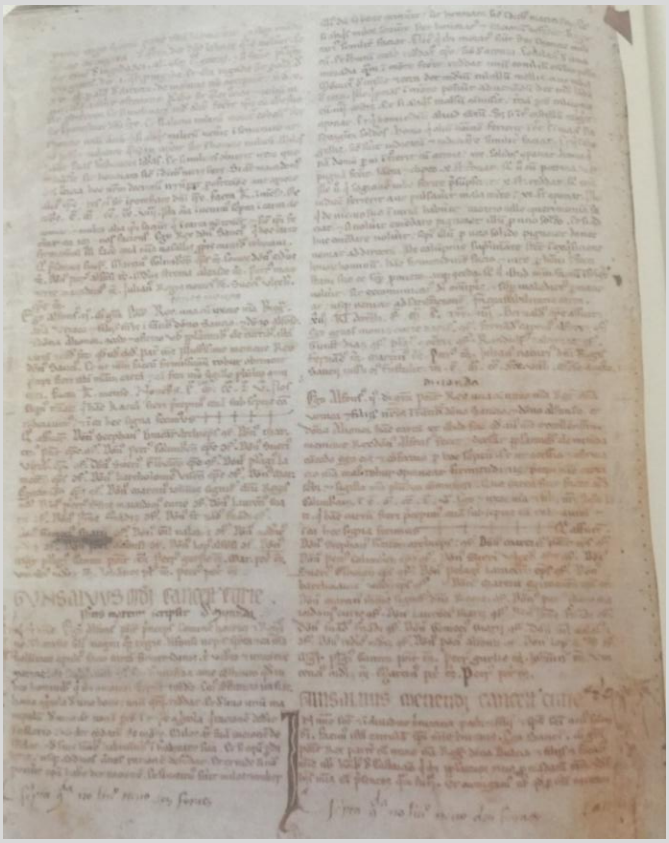


Ilustração 2 - Registo de Chancelaria de D. Afonso II

Registo de Chancelaria de D. Afonso II in Lisboa, Torre do Tombo Forais Antigos, Maço XII n.3 fol. 9 – Fonte: (Mattoso, 1993a)

Durante a primeira dinastia portuguesa, os registos realizados eram apenas anotações de entradas e saídas, pagamentos de impostos e identificação de despesas com soldos. Talvez seja por isso que os vários autores considerem

[1] Trata-se de um órgão consultivo, interventivo quer no plano nacional, quer no plano Internacional, que vê absorver a função de tribunal supremo e legislador neste reinado. É constituído por bispos, priores e abades dos mais importantes mosteiros, e os nobres de maior importância do reino, família real, oficiais da administração central e oficiais menores. (Mattoso, 1993a)

que o primeiro grande momento da HC em Portugal se refira ao reinado de D. Afonso II (1211-1223) com os primeiros registos oficiais dos diplomas régios (1271 com referencia a 1211), sendo publicado o regulamento económico da Casa Real no Livros de receitas do reino - *Recabedo Regni*, em 15 de Julho de 1216 (Almeida & Marques, 2002; Rau, 1951; Ventura & Oliveira, 2011).

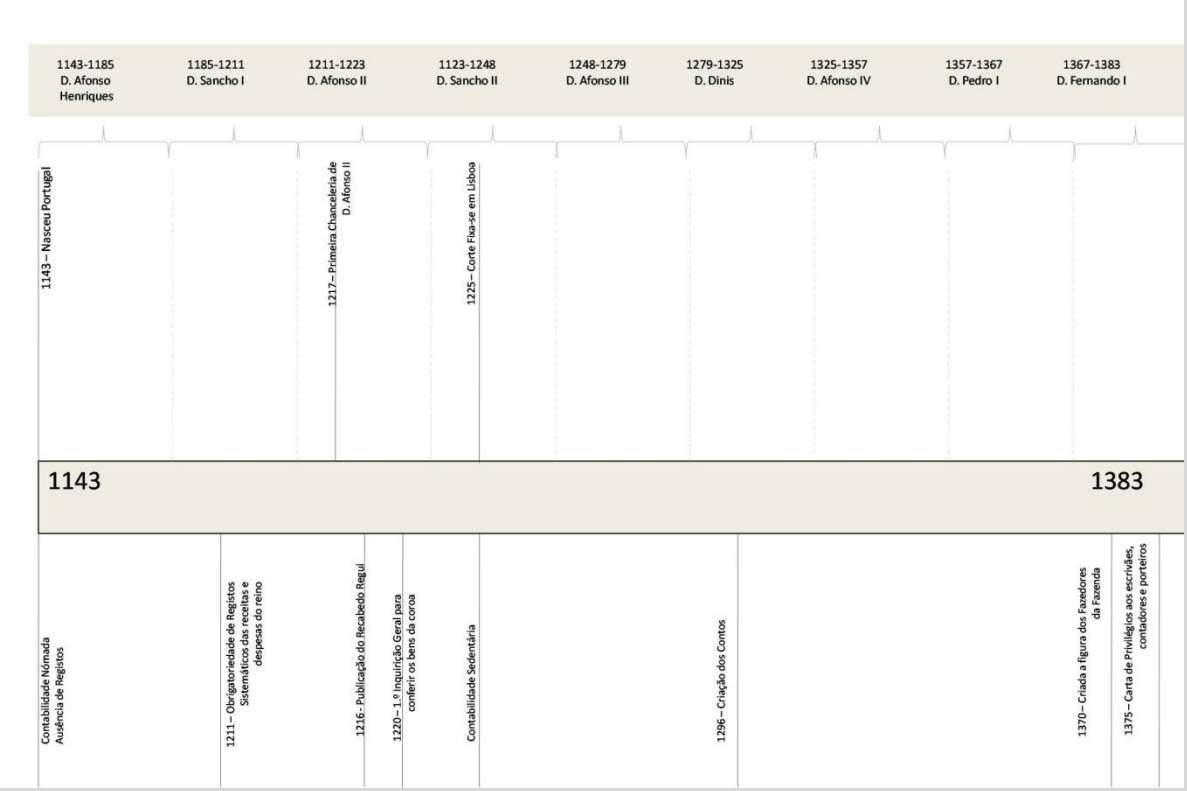
A partir daqui poderemos afirmar que eram já indicadas de forma regular as receitas e despesas da Casa Real, aludindo para a existência de uma CP, ainda que rudimentar. (Rau, 1951; Rocha & Gomes, 2002).

Os livros do *Racabedo Regni* são abandonados quando a corte se fixa em Lisboa, iniciando o processo de sedentarização da Administração Pública. (Rau, 1951; Rodrigues, 1996, 2002). Em 1296 [reinado D. Dinis (1279-1325)] é criada a repartição onde se concentram as contas da Fazenda Real, *Os Contos*. Os Vedores da Fazenda, surgem em 1370 a sua função passava pela fiscalização das despesas e receitas realizadas localmente, e que até aqui estavam nas mãos da *Cúria* e do Rei. (Rodrigues, 2002; Silva, 1992).

D. Fernando concede privilégios aos contadores, escrivães e porteiros que trabalhavam nos contos, em 1375 através de documento de 4 de outubro, o que poderá indicar-nos uma perfeita estruturação da organização desta casa. (Marques, 2002; Rodrigues, 2002).

Podemos concluir que na primeira dinastia não podemos falar ainda de CP, no verdadeiro sentido (ver Ilustração 3), existem registos regulares dos actos régios, mas parece mais correto denominá-la de Contabilidade Régia. (Rocha & Gomes, 2002; Monteiro, 1956).

Ilustração 3 - Cronologia 1.ª Dinastia



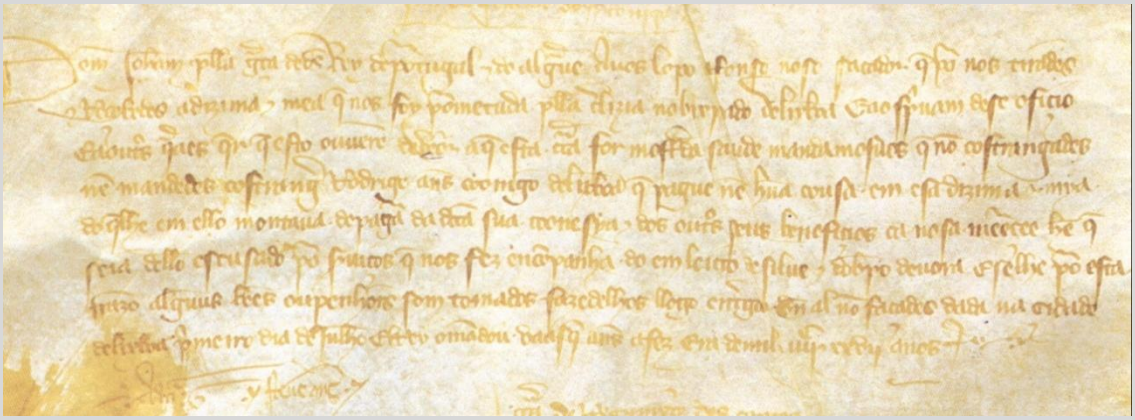
Fonte: Elaboração própria, tendo por base a análise do Ponto 1.2.1.1 (Ver apêndice 2)

1.2.1.2 A Segunda Dinastia Portuguesa 1383-1580

Com a chegada de D. João I ao poder, após a sua nomeação pelo povo de Lisboa como "*Defensor do Reino*", é criado o primeiro imposto geral permanente em Portugal, ao qual se deu o nome de *Sisas Reais* e que se destinava a custear as despesas da guerra de independência. Rapidamente foi transformado em direito real, obrigando ao seu registo sistemático e ao desenvolvimento significativo da fiscalização. (Martins, 1959; Mattoso, 1993a).

A CP foi fracionada em diversas contadorias espalhadas pelo reino, sujeitas a fiscalização por parte dos Vedores da Fazenda. Iniciando-se um processo de separação entre o arquivo real e o Contos (Rau, 1951).

Ilustração 4 - 1º Regimento dos Contos - 1389



Legenda - [1º] Regimento dos Contos - 1389, Julho 5 // In: Chancelaria de D. João I, Livro 5; fl. 5V. - Arquivos Nacionais/Torre do Tombo - Reprodução fotográfica a cores FONTE - https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/historia/regimento.html

O primeiro regimento dos *Contos*, (Ilustração 4) de 5 de Julho de 1389 entrega autonomia aos *Contos,* tentando dominar e disciplinar a burocracia crescente. (Campos, 1996; Cardoso, 2015; Lira, 2011; Paixão & Lourenço, 1995; Rodrigues, 2002).

D. João I nomeia Gonçalo Rodrigues Camelo, em 1404, para o cargo de contador-mor, mantendo a sua dependência ao *Vedor da Fazenda*. (Lira & Marques, 2017; Rau, 1951; Rodrigues, 2002), quinze anos depois a 28 de novembro de 1419, é publicado o segundo regimento que define as funções de cada indivíduo dentro dos contos, descrevendo as contas públicas referentes ao ano de publicação, identificando rubricas de receitas e despesas da cidade de Lisboa. Define-se uma importante regra da contabilidade: a obrigatoriedade de encerrar e apresentar contas em dezembro. (Cardoso, 2015; Rodrigues & Gomes, 2002).

Durante o reinado de D. João I, identifica a sua Chancelaria a presença de 26 contadores, oito escrivães dos Contos e um porteiro verificando-se a sua presença em 110 documentos no conjunto de 900 documentos que pertencem a esta Chancelaria (Portugal, 2006; Rodrigues & Gomes, 2002). Mais tarde, na Chancelaria de D. Duarte, são referenciados 27 contadores, nove escrivães e um porteiro num total de 680 documentos. (Portugal, s/d) .

É possível afirmar que, durante o reinado de D. João I, existiram comprovadamente práticas de contabilidade sistematizadas na administração da Coroa Portuguesa, estando já constituído um corpo próprio com regras de atividade. (Cardoso, 2015; Marques, 2002).

O terceiro regimento data de 22 de março de 1434, no reinado de D. Duarte, vem metodizar as normas da CP. Identificamos a preocupação com o desenvolvimento dos cargos de responsabilidade pública, e também a importância dado ao conhecimento das contas terminadas, das que faltam terminar e das recenseadas, bem como a sua confirmação por parte do Contador-mor (Portugal, 1999).

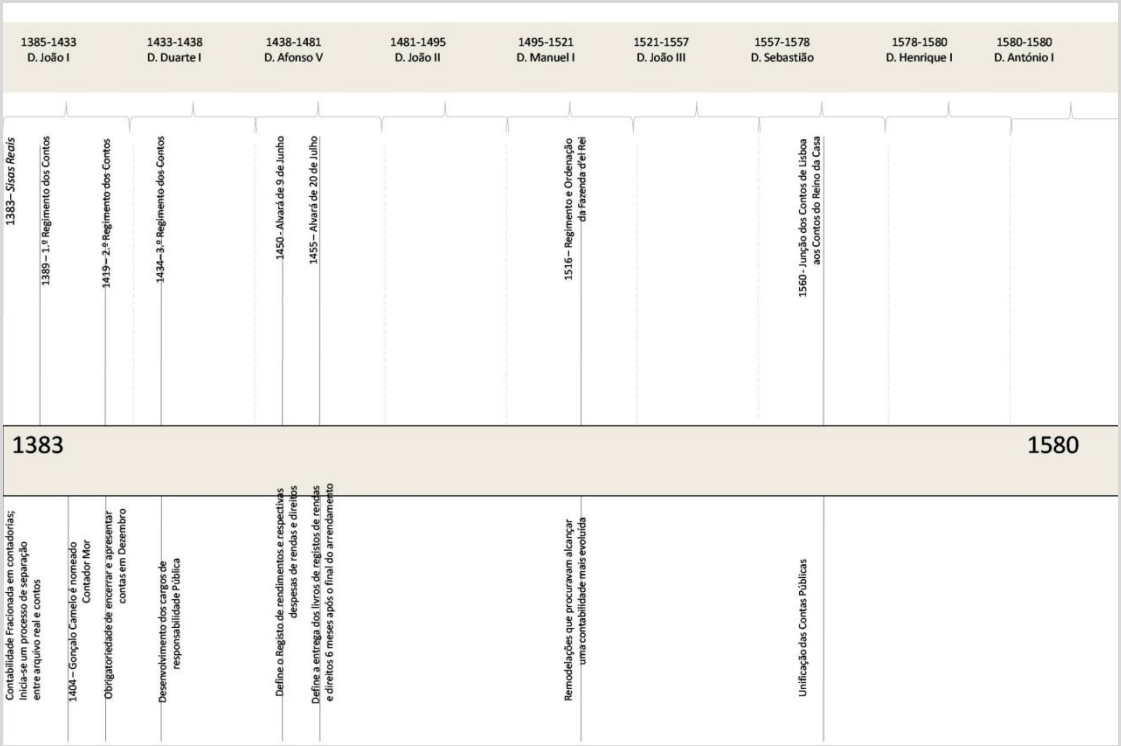
A crescente inquietação com a metodologia contabilística, promove a publicação de diplomas relevantes durante o reinado de D. Afonso V (1438-1481), a 9 de junho de 1450 é publicado alvará que define o registo dos rendimentos e respetivas despesas de rendas e direitos. Mais tarde o alvará com data de 20 de Julho de 1455 que definia a entrega dos livros de registo de rendas e direitos, ao porteiro da Casa dos Contos, seis meses após o término do arrendamento (Rocha & Gomes, 2002).

O Regimento e Ordenações da Fazenda d'el Rei, é aprovado em 1516, nele são apresentadas as remodelações que procuravam alcançar uma Contabilidade mais evoluída. Este documento culminará no regimento de D. Sebastião em 1560 que procurou unificar as contas públicas, aglutinando os Contos de Lisboa aos Contos do Reino da Casa, a 1 de abril de 1560. (Campos, 1996; Lira, 2010; Martins, 1959; Rodrigues, 1995; Rodrigues, 2002).

Supõem-se que a contabilidade digráfica tenha entrado em Portugal no inicio do século XVI.(Amorim, 1929). Segundo Silva (1992, p. 121) já existiam em Portugal conhecedores do método das partidas dobradas, especialmente na comunidade judaica que se dedicava ao comércio. Ainda assim mantinham-se os constantes abusos de poder, fraude e incompetência que marcavam a ação das contas públicas deste século, através quer do atraso na publicação das contas, quer impulsionados pela iliteracia e corrupção dos funcionários. Tentando combater este cenário, surgem os regimentos de D. Sebastião e D.

Manuel I, que motivaram a concessão de maiores poderes ao Contador – Mor. (Campos, 1996; Lira, 2010; Paixão & Lourenço, 1996; Rodrigues, 1996).

Ilustração 5 - Cronologia - 2ª Dinastia



Fonte: Elaboração Própria com base no Ponto 1.2.1.2 (ver apêndice 3)

Durante a segunda dinastia (ver ilustração 5), inicia-se um processo de definição de receitas via impostos (*Sisas Reais*), e é definida a obrigatoriedade de encerrar contas e apresenta-las no final do ano, identificando as despesas e as fontes de receita. Será por isso, correto dizer que durante a segunda dinastia Portuguesa, existiu a vontade de alcançar uma evolução significativa no que respeita ao registo das contas públicas.

1.2.1.3 A Terceira Dinastia Portuguesa 1581-1640

Com a dinastia dos Filipes é criado em 1591 o Conselho da Fazenda em substituição da Mesa dos Vedores da Fazenda e assistimos ao reforço da fiscalização através da publicação do Regimento de 3 de setembro de 1627, resultando na centralização de toda a CP, nacional e ultramarina na metrópole. (Almeida & Marques, 2002; Martins, 1959; Rocha & Gomes, 2002; Rodrigues, 1995)

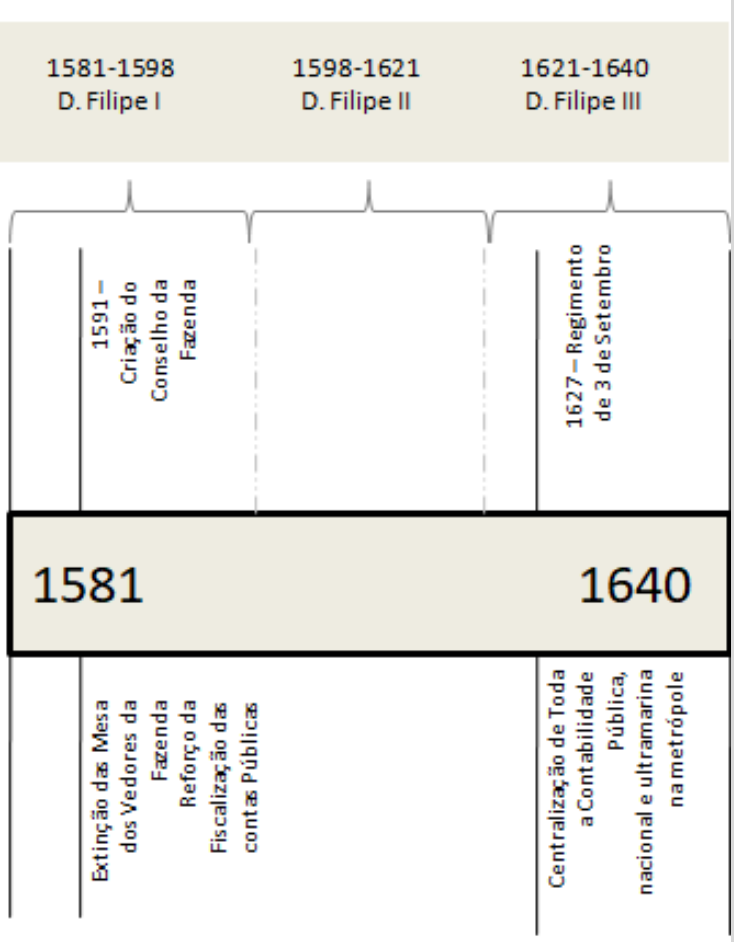


Ilustração 6 - Cronologia - 3ª Dinastia

Fonte: Elaboração Própria com base no Ponto 1.2.1.3 (ver apêndice 4)

A terceira dinastia (ver Ilustração 6) trouxe para Portugal a influência espanhola, tentando a casa real imprimir maior fiscalização e centralização, aliás como era norma na Península Ibérica.

1.2.1.4 A quarta Dinastia Portuguesa 1640-1910

O sistema Filipino foi mantido no reinado de D. João IV, são criados os tribunais internos à Casa dos Contos e do Reino (a Casa dos Contos e o Tribunal da Junta), realidade que apenas mudará com o terramoto de 1755, em que é destruída a Casa dos Contos e que acabará por ser extinta por Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761.(Cardoso, 2015).

Durante todo o século XV, XVI e XVII a organização administrativa era bastante complexa, todavia mantinha-se a corrupção, a fraude e a incompetência dos funcionários. Desta forma D. Pedro II (1648-1706) vê-se obrigado a aplicar penas severas contra os funcionários dos *Contos* que não cumprissem com as suas funções (Almeida & Marques, 2002; Martins, 1959; Rocha & Gomes, 2002; Rodrigues, 1996).

A corrente absolutista entra em Portugal no reinado de D. João V (1707-1750), num momento em que chegam a Portugal as grandes riquezas do Brasil, que permitiram o impulsionamento da cultura e das artes. A economia Portuguesa ficou marcada pela proliferação de estrangeiros, dos quais importa destacar vários contabilistas italianos e franceses, que se fixavam em Portugal a convite dos comerciantes estrangeiros, já que poucos autóctones sabiam ler ou escrever e não existiam contabilistas qualificados e instruídos em território nacional (Azevedo, 1988; Carvalho, 1982; Gonçalves, 2011; Gonçalves & Ribeiro, 2015; Guimarães, 2005; Mattoso, 1993a; Rodrigues & Gomes, 2002; Rodrigues, Gomes, & Craig, 2003, 2004). Tornando-se urgente, segundo Rodrigues e Gomes (2002, p. 134), aplicar medidas que impedissem a "desnacionalização progressiva da atividade económica".

Apesar das tentativas cíclicas de orientação contabilística, os registos públicos eram realizados segundo a técnica das partidas simples, e em meados do século XVIII a Contabilidade continuava a ser realizada de forma confusa e desordenada, mantendo-se a "*casa dos contos em agonia*". (Monteiro, 2004; Rodrigues, 1996).

Importa sublinhar que em matéria de Contabilidade privada, em 1734, é fundada a Companhia da Fábrica das Sedas que aplicou, após 1745, o método das partidas dobradas. (Carvalho, Rodrigues, & Craig, 2007; Rodrigues & Gomes, 2002; Rodrigues, 2001).

Com o reinado de D. José I a realidade da CP é transformada pelas mãos do Secretário de Estado dos Negócios Estrangeiros e Guerra, Sebastião José Carvalho e Melo (Pimenta, 1934; Serrão, 1996), que em 1951 será nomeado Ministro acumulando sete pastas - Finanças, Exercito, Marinha, Comércio Geral, Industria, Obras Públicas e Universidade. (Oliveira, 2009), em 1759 se

tornará Conde de Oeiras e finalmente em 1769 tomará o título de Marquês de Pombal. (Mattoso, 1993b).

Com vista a controlar e fomentar a atividade comercial, o Ministro Sebastião de Melo, entre outras iniciativas, extinguiu por Decreto de 30 de setembro de 1755 a Mesa do Bem Comum e cria a Junta do Comércio (Almeida & Marques, 2002; Corrêa, 1930; Marcos, 1997) que será responsável pela regulamentação do comércio e da economia portuguesa, tendo como objetivo o apoio aos homens de negócios (Madureira 1997).

Com o terramoto de 1 de novembro de 1755, a *Casa dos Contos* ficou completamente destruída e a 20 de julho de 1759 é publicado um decreto que indica a impossibilidade de reestruturar a instituição, permitindo a Sebastião José de Carvalho e Melo iniciar o caminho até ao Erário Régio. (Almeida & Marques, 2002; Marques, 2002; Rodrigues, 1996).

Em 1756, o decreto de 22 de março obriga o Conselho da Fazenda a proceder ao exame de todos os cofres das tesourarias do Paço à Estremadura e o decreto de 22 de maio, nomeia oito desembargadores, dois provedores, um juiz de fora e um corregedor para o exame destes cofres (Pereira, 2000; Rau, 1951).

Apenas 2 anos depois, é publicado por João Batista Bonavie o primeiro livro de contabilidade por partidas dobradas em português com o título *Mercado exato nos seus livros de contas ou o Methodo Fáciul para qualquer mercador pelos princípios das Partidas Dobradas* (Almeida & Marques, 2002; Carqueja, 2011), ao qual se seguiu, a 1 de setembro de 1759, a inauguração da primeira escola de comércio portuguesa que pretendia ensinar a guarda-livros e comerciantes os princípios gerais do comercio e da escrituração pelo método veneziano. (Almeida & Marques, 2002; Azevedo, 1988; Campos, 1996; Marques, 2002; Rodrigues & Gomes, 2002).

A Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, constitui o Erário Régio, tendo como principal função o controlo do tesouro público através de um rigoroso controlo de entradas e saídas de dinheiro do Estado, aplicando o registo pelo método das partidas dobradas, procura evitar a fraude. Trata-se de um claro sinal de progresso na gestão das Contas Públicas, traduzida pela centralização

absoluta das receitas e despesas e pelos registos em livros mestre e diário de cada uma das contadorias[2] (Caiado, 1997; Campos, 1996; Estevens, 2005; Gomes, Carnegie, & Rodrigues, 2008; Gonçalves, Lira, & Marques, 2013; Gonçalves, Lira, & Marques, 2014; Martins, 1952; Rodrigues, 1995; Rodrigues, 2000).

Com a chegada do exército napoleónico de Junot a Portugal dissemina-se a influência da Revolução Francesa (c. de 1807) que, simultaneamente com a fuga da família real para o Brasil (29 de novembro de 1807), promove a extinção das Contadorias da África Ocidental e Baía e da África Oriental e Rio de Janeiro (Mattoso, 1993b; Rodrigues, 2000), impulsionando a publicação da Lei de 21 de agosto de 1822 que instala de novo a Comissão para o Tesouro Público Nacional com vista à regulamentação da escrituração e administração interna do tesouro (Marques, 2002; Rodrigues, 2000).

Apesar do Erário Régio ter sobrevivido ao seu criador (Rodrigues, 2000), sofrendo ao longo do tempo constantes alterações, acaba por ser extinto por via das influências liberais que Mouzinho da Silveira[3] procura implementar na fazenda e na justiça. Este, introduz em 1832 significativas reformas na CP, em especial com a Lei de 16 de maio de 1832 que veio revogar "a organização financeira do Erário Régio". (Almeida & Marques, 2002; Caiado, 1997; Rodrigues, 1995; Rodrigues, 2000)

A Monarquia constitucional de cariz liberal, influencia de forma clara o relatório de Mouzinho da Silveira de 1832, que culminará no decreto da Fazenda de 12 de junho de 1835, procurando a uniformização da contabilidade dos ministérios com a Contabilidade do Tesouro Público, voltando todo o registo ao método simples (Campos, 1996; Rodrigues, 2000).

A Contabilidade (quer pública quer privada) foi ao longo do século XIX perdendo rigor no método de escrituração (Perdigão, 1950; Rodrigues & Gomes, 2002). Prova disso é o Código Comercial Português de Ferreira

[2] Em conformidade com o Título XV da Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, são definidas 4 contadorias gerais - da Corte e Província da Estremadura; das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira; da África Ocidental, Maranhão e Comarcas do Território do Distrito da Bahia; do Território do Distrito do Rio de Janeiro, África Oriental e Ásia Portuguesa – possuindo cada uma delas livro de diário, livro de razão (mestre) e um livro auxiliar. (J. M. d. Almeida & Marques, 2002)

[3] O então Ministro e secretário de Estado dos Negócios da Fazenda, foi Presidente do Erário Régio em maio de 1823 e em 1832 -- (Mattoso, 1993c)

Borges de 1833, que permite aos privados a opção pelo método de escrituração que considerassem mais oportuno, desde que não deixassem de ter um livro de diário, um livro copiado de cartas comerciais e o livro de balanço (Título IV, Secção II, art.º XI, n.º 218). O Segundo Código Comercial de Francisco Veiga Beirão, datado de 1888, mantém a mesma arbitrariedade quanto ao método de escrituração, obrigando todavia a existência do livro de razão, ainda que apresente claro retrocesso ao código de 1833, permitindo ao comerciante realizar (art.º 30º e 38º) a sua própria escrituração, deixando a mesma de estar apenas entregue aos guarda livros (Perdigão, 1950; Rodrigues & Gomes, 2002).

Há, por isso, uma desvalorização do método das partidas dobradas quer na CP como na Contabilidade Privada durante a segunda metade do século XIX, impulsionada pelo encerramento em 1844 da Aula de Comércio pelas mãos de Costa Cabral, durante o reinado de D. Maria II (1834-1853). (Campos, 1996; Marques, 2002; Perdigão, 1950).

As Bases da Contabilidade Geral do Estado são definidas por Decreto publicado a 30 de dezembro de 1839. Este, estabelece o Tesouro Público e a competência da Repartição Central do Tesouro - coordenar o Orçamento, e define a apresentação anual das contas na Câmara Legislativa. Finalmente o regulamento da Contabilidade do Tesouro Público é publicado em decreto de 18 de agosto de 1843 (Santos, 2008).

O Código Administrativo (CA) Português de 1842 sublinhava um carácter centralista introduzindo o administrador do concelho nomeado pelo rei (art. 97º e 204º). Em seguida o CA de 1878 de carácter descentralizador alargou a participação dos cidadãos na administração local. A análise dos referidos diplomas legais, permite-nos afirmar que, ao longo do século XIX, foi constante a alteração quanto à autonomia municipal.

O primeiro Regulamento Geral da CP de 13 de novembro de 1863 e a Reforma Geral da CP de 31 de agosto de 1881 apresentam a divisão tal como descrito na Tabela 1.

Na década seguinte, a Lei de 20 de março de 1907 apresenta a 3ª Reforma da CP, onde são identificadas e fixadas as operações de tesouraria (art.º 4º), as

contas do património que identificam os ativos e passivos do Estado, procurando a uniformização do serviço de contabilidade, sendo ainda definida a função do Diretor Geral da CP (art. 36º). As grandes inovações introduzidas encontram-se nos seguintes pontos: (i) substituição do exercício da gerência, obrigando à regularização das contas nos cinco anos posteriores; (ii) fixação de um prazo de quatro meses para a publicação das contas de cada ano; (iii) proibição da discussão do orçamento em Câmaras, se estas visassem o aumento das despesas (Almeida & Marques, 2002; Campos, 1996; Martins, 1959; Oliveira, 1944).

Tabela 1 - Divisão apresentada pelas Reformas Gerais de Contabilidade Pública de 1863 e 1881

	1º Regulamento Geral da Contabilidade Pública 13 de Novembro de 1863	**Regulamento Geral da Contabilidade Pública** 31 de Agosto de 1881
Legislativa	Respeita às leis da votação dos impostos e da autorização das despesas públicas e ás operações que dela resultam, bem como ao exame e fiscalização da sua execução.	Compreende as leis os impostos e outros recursos, a autorização de despesas, a fiscalização e a prestação de contas (Artigo 1º e 2º)
Administrativa	Estabelece, regula e legaliza os factos respeitantes à cobrança e aplicação dos rendimentos de Estado	Arrecadação dos rendimentos e demais recursos do estado
Judiciária	Fixa a responsabilidade individual dos agentes do dinheiro público e fiscalizar toda a receita e despesa efetuada.	Responsabilidade de todos os gerentes do dinheiro público determinada por sentença do tribunal de contas. Impondo a revista prévia do Tribunal de Contas às ordens de pagamento das despesas públicas.

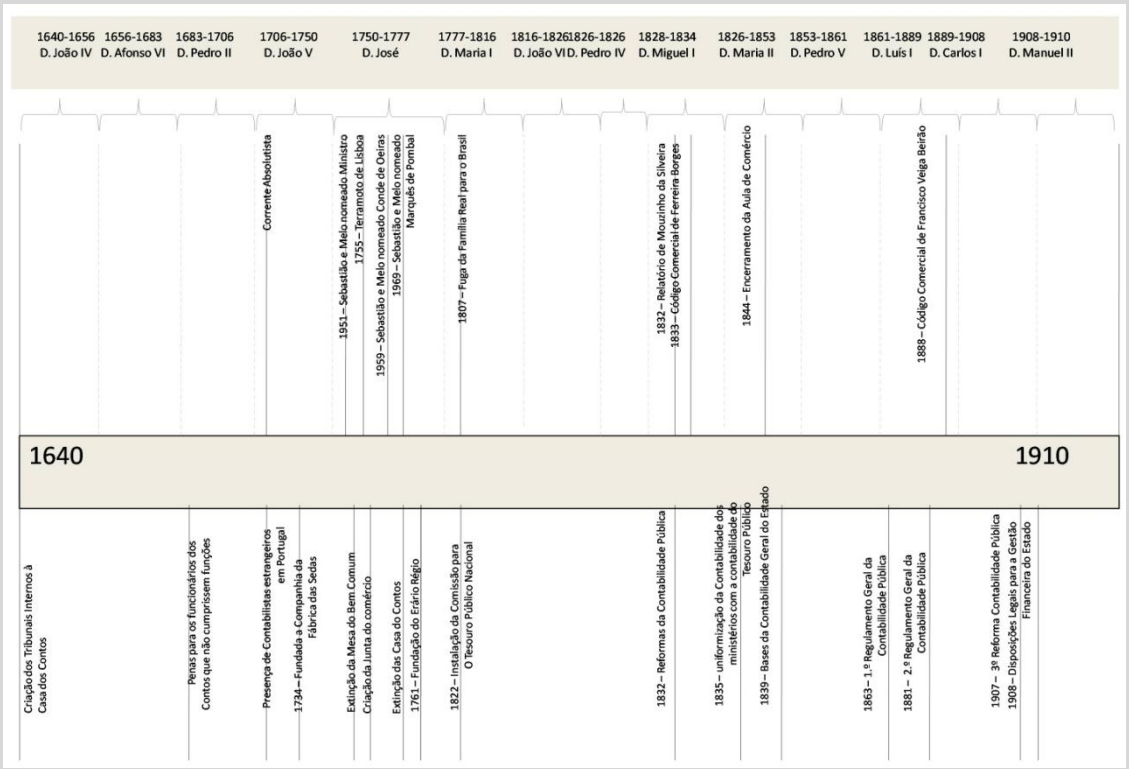
Fonte: Elaboração própria fonte, com base em Almeida & Marques, 2002, p.85; Campos, 1996, p. 322; Corrêa, 1941.

Finalmente é publicada a Carta de Lei de 9 de setembro de 1908, onde são apresentadas as disposições legais relativas à gestão financeira do Estado, indicando os meios de arrecadação de receitas e de efetivação de despesas. É ainda definido que as receitas, à medida que vão sendo cobradas, passam a ser entregues ao Tesouro, enquanto as despesas só serão autorizadas quando

correspondam a valores não superiores a 1/12 da dotação orçamental (Almeida & Marques, 2002).

Durante este último período (Ilustração 7), o parco número[4] de publicações teóricas de Contabilidade permite-nos concluir quanto à ausência de espírito crítico e de desenvolvimento académico (Pires, 2001), pese embora a definição dos Regulamentos da CP do final do século XIX. O afastamento da Contabilidade patrimonial e do registo pelo método das partidas dobradas, face à aproximação à Contabilidade Orçamental e ao registo pelo método unigráfico parece entrar em conflito com a vontade de maior controlo das contas públicas que vem enunciado na Carta de Lei de 9 de setembro de 1908.

Ilustração 7 - Cronologia 4.º Dinastia



Fonte: Elaboração Própria com base no Ponto 1.2.1.4 (ver apêndice6)

1.2.2 - A Primeira República e a Contabilidade Pública

A 5 de outubro de 1910 é proclamada a República Portuguesa após o regicídio, sendo deposto D. Manuel II. Período de enorme instabilidade social e política

[4] Importa sublinhar duas obras de significativa importância: em 1895 foi publicado pela "Typografia Lusitana" o livro com o título "Estudos sobre Escrituração mercantil por partidas dobradas" de José Maria de Almeida Outeiro; em 1842 foi publicado o Tratado de escrituração mercantil impresso pela typographia Dr. Faria Guimarães.

no qual vários republicanos procuraram voltar a aplicar o método das partidas dobradas à CP, todavia tal não voltou a acontecer. (Almeida & Marques, 2002; Machado, 1997; Mattoso, 1993e)

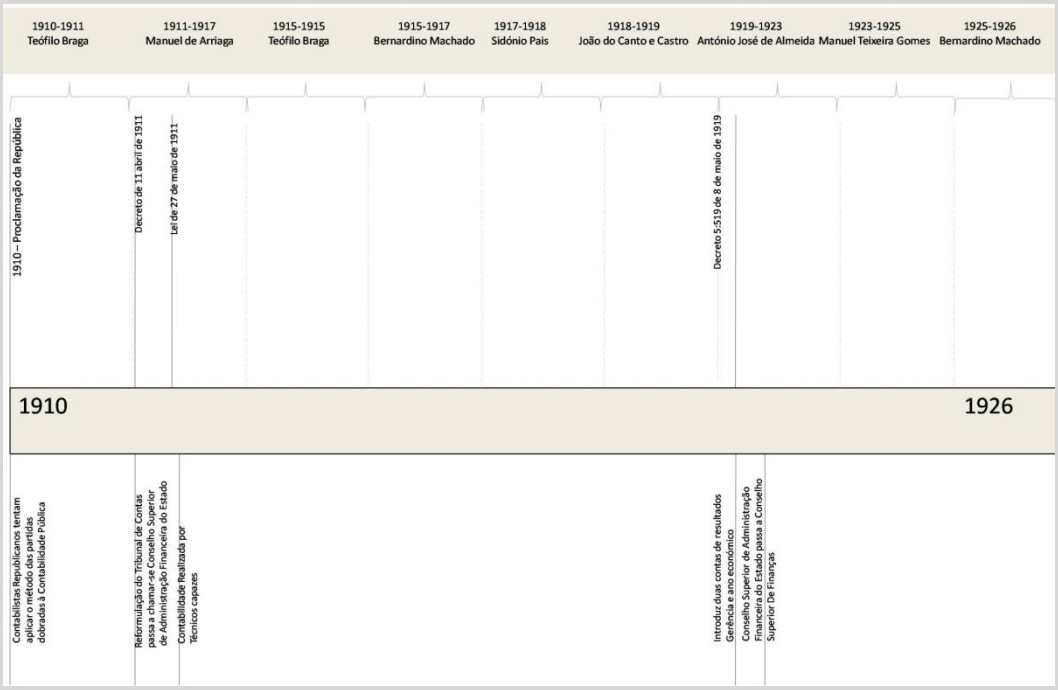
A primeira medida republicana que influenciou as contas públicas acontece através do Decreto de 11 de abril de 1911 e visava a reformulação do Tribunal de Contas, passando o mesmo a designar-se por Conselho Superior de Administração Financeira do Estado (tomará em 1919 a denominação de Conselho Superior de Finanças) (Campos, 1996). A Lei de 27 de maio publicada em Diário do Governo n.º 124 de 29 de maio de 1911, sublinha a importância da Contabilidade ser realizada por "*técnicos capazes*" (Gomes et al., 2008)

A 8 de maio de 1919, o Decreto 5:519 (com força de lei) introduz a existência de duas contas de resultados, uma encerrar-se-á anualmente (a da gerência) e outra será encerrada 36 meses depois (a do ano económico), desta forma reduz a três gerências o período para a realização das receitas e despesas. (Almeida & Marques, 2002; Campos, 1996).

Podemos, por isso, afirmar que o espaço-tempo que se encontra balizado entre o final da monarquia e o Estado Novo[5] (1926) (Ilustração 8), apesar da vontade dos republicanos em alterar o registo contabilístico, resultou apenas na definição das regras de funcionamento entre os serviços públicos e a Direção Geral da CP em matéria financeira (Almeida & Marques, 2002).

[5] O Estado Novo foi o regime político autoritário que vigorou em Portugal durante 41 anos sem interrupção, desde a aprovação da Constituição de 1933 até á sua queda na Revolução de 25 de Abril de 1974.

Ilustração 8 - Cronologia da 1.ª República



Fonte: Elaboração Própria com base no Ponto 1.2.2 (ver apêndice 6)

1.2.3 - O Estado Novo e a Contabilidade Pública

Com o Golpe Militar de 28 de Maio de 1926, Portugal entra na ditadura que pôs fim ao "*liberalismo oligárquico*" quer na sua expressão monárquica, quer na sua expressão republicana. (Mattoso, 1994). O regime ditatorial que ali inicia, terá um carácter autoritário capitalista e imprimirá este espírito político às normas da CP. (Silva, 1995).

A 14 de maio de 1928 é publicado na série I do Diário de Governo o Decreto n.º 15:465 que promulga a Reforma Orçamental. Conscientes da "*falta de ordem, homogeneidade e clareza das contas públicas*"[6] procura o governo realizar reformas ao orçamento, de forma a alcançar "*o completo conhecimento da situação nacional*". Define que os serviços públicos, com ou sem autonomia administrativa e/ou financeira, passam a estar sujeitos à regulamentação geral da CP. O Orçamento Geral do Estado (OGE) compreenderá nove (ver tabela 2) mapas sintéticos que expressam as receitas e despesas do Estado, mas também todos os elementos necessários à apreciação da situação financeiras das autarquias locais (art.1º e 2.º).

[6] Preâmbulo ao Decreto n.º 15:465 de 14 de maio de 1928, publicado na série I do Diário de Governo.

Tabela 2 - Mapas sintéticos do Orçamento Geral do Estado

MAPA 1	Orçamento Geral da Administração Pública (Órgãos Superiores de Estado, Negócios Estrangeiros e Defesa Nacional, Negócios Internos, Colónias e Finanças)
MAPA 2	Enunciado geral das empresas do Estado com as verbas globais agrupadas em duas divisões: A – Conta de exploração: despesas, receitas, *superavit*, *deficit* B – Conta de estabelecimento: despesas, receitas provenientes das contas de exploração, subvenção do Tesouro
MAPA 3	Conta Geral da Dívida Efetiva do Estado subdividida em: Divisão A: Dívida Consolidada Divisão B: Dívida fundada amortizada Divisão C: Empréstimos Especiais Amortizáveis Divisão D: Dívida amortizável da guerra Divisão E: Divida Flutuante
MAPA 4	Conta Geral da Dívida Fictícia
MAPA 5	Conta Geral das percentagens pertencentes às autarquias locais do continente e ilhas adjacentes nos impostos cobrados pelo Estado
MAPA 6	Orçamento Global das Autarquias Locais do Continente e Olhas Adjacentes
MAPA 7	Conta da Dívida das Autarquias Locais do Continente e Ilhas Adjacentes
MAPA 8	Resumo do Orçamento de cada uma das colónias portuguesas
MAPA 9	Divida de cada uma das colónias portuguesas

Fonte Elaboração própria tendo por base o Orçamento Geral de Estado

Importa ainda referir que este Decreto define as bases técnicas para a elaboração orçamental (ver tabela 3):

Tabela 3 - Bases Técnicas para a elaboração orçamental

Unidade orçamental demonstrada pela obrigatoriedade da existência de um só total de receitas e de despesas
Despesas ordinárias serão pagas com receitas ordinárias
Restrição do conceito das despesas extraordinárias só para estas podendo recorrer-se aos empréstimos
Regulamentação dos pagamentos, por conta de exercícios passados
Responsabilidade penal e civil por pagamentos excedendo as dotações
Proibição de financiamentos a empresas particulares
Suspensão dos *impostos ad valorem*
Defesa do orçamento da metrópole
Obrigação da não constituição de deficits por parte dos organismos autónomos, autarquias locais e colónias.

Fonte: Elaboração própria tendo por base o Decreto n.º 15:465

O mesmo decreto veio implementar uma efetiva reforma orçamental. Esta ficou incompleta, aliás como é mencionado no preâmbulo do Decreto 16:670 publicado na I Série do Diário de Governo a 27 de março de 1929. Este que pretende complementar o seu antecessor, definindo a disciplina orçamental por via de uma rigorosa classificação e criando a Intendência Geral do Orçamento cuja função será a da fiscalização técnica da execução orçamental (organismo que acabará por ser extinto pelo Decreto-Lei n.º 158/96).

A reforma orçamental mencionada não poderia, todavia, encontrar-se completa sem uma reforma da CP, introduzida pelo Gestão e Manutenção da Página de Facebook Talho do Fábio - novembro 2019publicado na I série do Diário de Governo de 24 de maio de 1930, já que se considerava a premência da remodelação de um *sistema obsoleto e pasmado* (Decreto n.º 18:381).

Justificam-se e introduzem-se novos processos de contabilização dos réditos e das despesas do Estado (Campos, 1996; Pascoal & Ribeiro, 2002), definindo ainda a periodização económica em períodos de 12 meses, que iniciavam a 1 de julho e terminavam a 30 de junho seguinte, sendo abandonada a combinação do período de gerência e do exercício. O diploma sublinha a importância de entender as receitas como previsionais e, por isso, entende-o sempre como um orçamento de gerência na ótica das receitas.

Receitas que, quando absorvidas em anos diferentes, devem ser registadas como receitas de anos económicos findos. Do lado da despesa, o art.º 4 e 7º definem que as despesas transitadas de um ano económico, sendo efetivas apenas em anos seguintes, correspondem a "*pagamentos em atraso com referência a créditos já vencidos, e de pagamentos de créditos a vencer constituídos ao abrigo de uma autorização orçamental dentro ou fora do respetivo ano*." (artigo 4º §4). Prevendo-se um período de 45 dias para que sejam contabilizados no ano económico a que respeitam (artigo 7º, 3§). Salvaguardando a conta corrente do Tesouro Público no Banco de Portugal que passará a ser encerrada no dia 14 de fevereiro, escriturando-se em relação a 31 de dezembro. Desta forma este Decreto com força de lei, introduz na CP ordem e clareza, traduzindo o estado da arte de toda a administração pública (artigo 1º).

No mesmo ano, a 25 de outubro, é publicado o Decreto 18:962 que cria o Tribunal de Contas, extinguindo o Conselho Superior de Finanças e absorvendo todos os seus serviços.

A 22 de fevereiro de 1933 é publicada a CPR, prevendo no seu artigo 91º n.º3 que cabe à Assembleia Nacional "*tomar as contas respeitantes a cada ano económico*" que posteriormente devem ser apresentadas "*com relatório e decisão do Tribunal Constitucional*".

O Decreto n.º 22:520 e o Decreto n.º 22:521 publicados 13 de maio de 1933: o primeiro regulamenta os serviços de orçamento, contabilidade e tesouraria das câmaras municipais, salvaguardando as câmaras de Lisboa e Porto, que teriam até ao final do ano para se harmonizar com os princípios estabelecidos neste decreto (artigo 1º, §1). A partir daqui torna-se obrigatória a adoção de livros, modelos e impressos, procurando alcançar a tão desejada uniformidade de trabalho nos corpos administrativos. (artigo 4.º); e o segundo define as competências dos chefes de secretaria e tesouraria das câmaras municipais.

Ainda na década de 30 do século XX é publicado o Decreto n.º 24:914 de 10 de janeiro de 1935, tendo como objetivo procurar harmonizar alguns conceitos da CP com os inscritos na aprovação do OGE. Entre eles destaca-se a maior dificuldade em obtenção de créditos extraordinários especialmente aqueles que concorrem para o aumento do *deficit* das câmaras municipais.

A 6 de maio de 1935 é publicado o DL n.º 25:299 que visa a alteração dos anos económicos. A partir de 1 de janeiro de 1936 os mesmos passam a coincidir com o ano civil (de 1 de janeiro a 31 de dezembro) (artigo 1º). Também os prazos de elaboração e apresentação dos orçamentos são alterados, passando a ser apresentados e aprovados antes do inicio do ano económico a que reportam, salvaguardando que a partir dessa data não é permitida a realização de qualquer despesa que não se encontre identificada no documento aprovado. Após aprovação todos os orçamentos públicos – ordinários ou suplementares - devem ser enviados, em 30 dias para o Tribunal de Contas.

Como pudemos ver, durante a década de 30, o Estado Novo procurou alterar e melhorar o sistema orçamental e contabilístico da administração do estado.

Todavia o sistema contabilístico continua assente numa base de caixa e são apenas relevados fluxos financeiros que resultam da execução orçamental, bem como mantém-se a não obrigatoriedade do estado realizar Balanço. Continuando sem obter informação precisa do seu património, fator que afasta definitivamente a CP da Contabilidade privada. (Almeida & Marques, 2002; Campos, 1996; Silva, 1938)

Em 1940, é publicado o CA (DL 31:095), onde é apresentada a autonomia financeira dos concelhos, das freguesias e províncias (art.º 668), ainda que salvaguarde a fiscalização do estado. Ainda assim, mantém-se uma lei de princípio profundamente centralizador, mantendo as autarquias vazias de poder, já que toda a decisão deste órgão precisa de aprovação do governo e do concelho municipal (art.º 55).

Em 1943 é regulado o setor bancário e em 1959 o setor segurador. Tudo o resto se manterá em conformidade com os diplomas apresentados até à reforma fiscal de 1963 (Decreto-Lei (DL) 45:005 de 27 de abril) que alterará entre outras matérias as práticas contabilísticas nacionais, sentindo-se aqui influência trazida pela integração de Portugal à *European Free Trade Association* (EFTA) (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2016).

Em 1969 é publicada a Lei 2145 de 24 de dezembro, que:

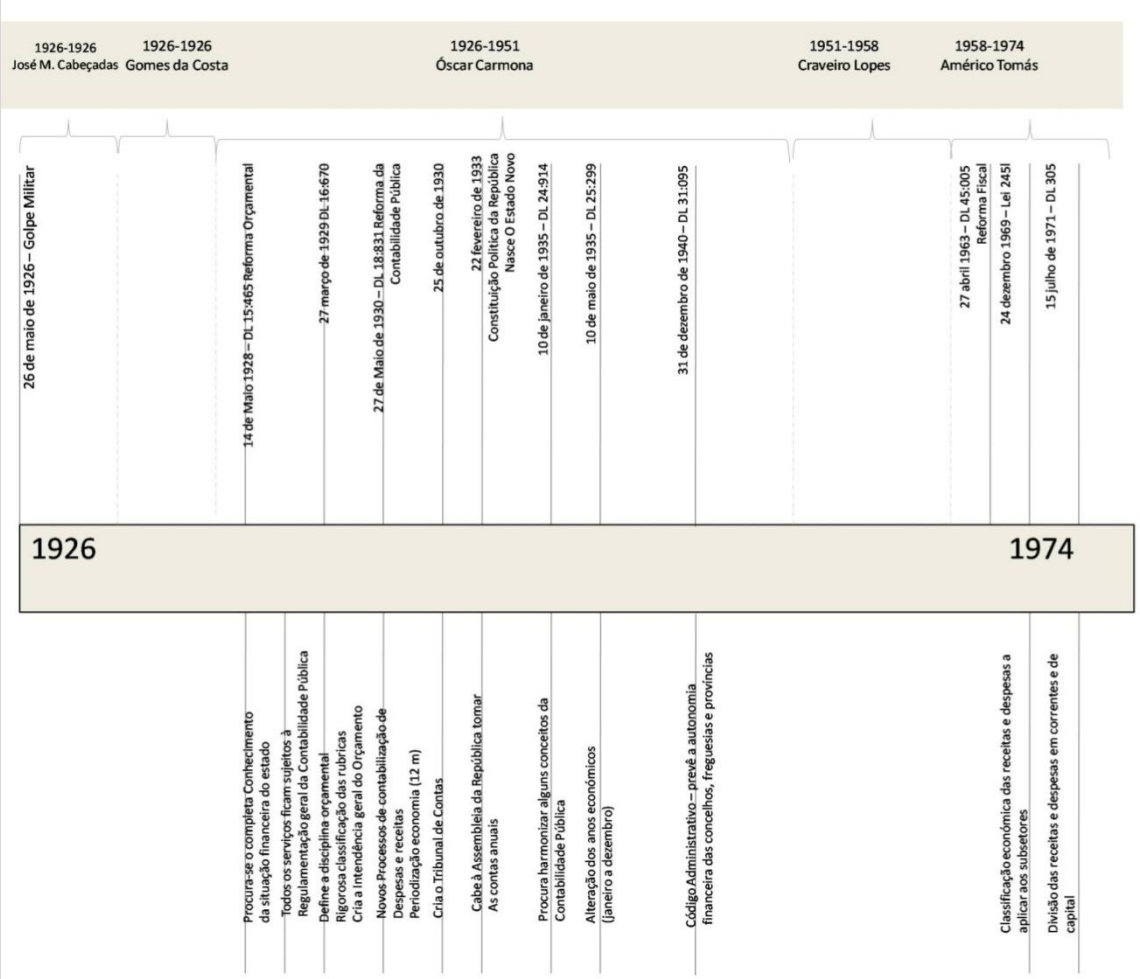
> "*autoriza o Governo a arrecadar, em 1970, as contribuições, impostos e mais rendimentos do Estado e a obter os outros recursos indispensáveis à administração financeira, de harmonia com as normas legais aplicáveis, e a utilizar o seu produto no pagamento das despesas inscritas no OGE respeitante ao mesmo ano*."

Sublinha no art.º 8.º que devem ser realizados os estudos necessários para a classificação económica e funcional das receitas e despesas a aplicar aos subsetores públicos.

Tal disposto será satisfeito através do DL 305 de 15 de julho de 1971, procedendo-se à divisão das receitas e despesas em correntes e de capital subordinando-as a rubricas de utilização para definir a natureza económica dos fundos movimentados no orçamento. É imposta a data de 15 de março de cada ano, para que sejam enviadas pelos serviços processadores das despesas

para a respetiva Direção Geral da CP os elementos relativos ao ano anterior (artigo 14º) (Ilustração 9).

Ilustração 9 - Cronologia Estado Novo



Elaboração Própria com base no Ponto 1.2.3 (ver apêndice 7)

1.2.4 - A Contabilidade Pública de 1974 a 1986

Á meia-noite e vinte minutos do dia 25 de abril de 1974, é transmitida a canção de José Afonso "Grândola Vila Morena", no programa "Limite" da rádio renascença, sinal que confirma as operações militares organizadas pelo Movimento das Forças Armadas e que deram origem à queda do regime ditatorial português[7] (Mattoso, 1993d)

Época de grande instabilidade social, na rua corria a sede de democracia, a luta pela descolonização (que não era consensual), a promoção da escola e a

[7] Referimo-nos aqui à Revolução de 25 de Abril de 1974, que pôs fim aos 41 anos de ditadura em Portugal, e que é intitulada vulgarmente como a Revolução dos Cravos.

reformulação dos métodos de ensino, dava-se especial relevância às reivindicações sociais. Mas se no campo ideológico foi assim, o campo económico estava valetudinário, fragilidade que teve origem na crise petrolífera dos anos 70, na restituição dos grupos económicos privados, nos novos códigos laborais e na redistribuição dos rendimentos. É neste cenário político-económico que nasce a Constituição da República Portuguesa (CRP) de 2 de abril de 1976, consagrando os direitos fundamentais do homem, a descentralização política e administrativa e a irreversibilidade das nacionalizações (Mattoso, 1993d).

O final dos anos 70 e início dos anos 80 ficam marcados pela reconciliação nacional e pela austeridade. O sonho revolucionário foi acordado pelos empréstimos externos, a venda de divisas e os acordos com o Fundo Monetário Internacional, ao qual se juntou a instabilidade governativa entre 1976 e 1985 com governos minoritários (Mattoso, 1993d).

Deste período destacamos ainda a adesão à Comunidade Económica Europeia, consumada no Tratado de Lisboa a 12 de junho de 1985, que resultou de um longo processo de negociações e adaptações que havia começado no 1º governo constitucional. (Mattoso, 1993d).

A CP notará sinais de evolução apenas no final dos anos 70 e inicio dos anos 80 com o sistema das autarquias locais com sinais de algum progresso, especialmente em matérias de execução orçamental e controlo das despesas e receitas.

Em 1977 é criada a Comissão de Normalização Contabilística, por DL 47/77 de 7 de fevereiro, alinhando Portugal aos países de influência da área continental[8]e com o movimento de *New Public Management*[9] que proliferou na década de 70 procurando que o sector das autarquias locais absorvessem novas abordagens de gestão, como seja a descentralização, a focalização nos resultados e a medição da performance económica, eficiência e eficácia. Esta comissão tem como objetivo dar parecer sobre os planos de contas de

[8] Referem-se aos países cuja contabilidade se encontra orientada por normas emitidas nas práticas contabilísticas, apresentam plano de contas de utilização obrigatória. São exemplos disso países como a França, a Espanha, a Itália e a Bélgica.
[9] Refere-se à nova abordagem para a administração organizacional de serviços públicos que pretende ser aplicada a instituições públicas e governamentais.

diferentes setores de atividade, neste decreto é também publicado e aprovado o Plano Oficial de Contabilidade de aplicação para as empresas. (Cunha, Ferreira, & Fernandes, 2015; Fernandes, 2009; Marques, 2003a; Rocha & Carvalho, 1996)

Só em 1979 voltamos a assistir a modificações no sistema de CP, com a primeira Lei das Finanças Locais (LFL) (Lei n.º 1/79 de 2 de Janeiro). Determina a autonomia financeira das autarquias (art. 1º), os princípios orçamentais (anualidade, unidade, universalidade, especificação, não consignação e não compensação), limitando a um máximo de duas revisões orçamentais (art.2º), definindo as regras de elaboração do seu orçamento (art. 19º), são definidas as fontes de receita e despesa (art.º 4º e seg.). Finalmente, procurando a tão esperada reforma da Contabilidade, o art.º 25º anuncia a publicação de um DL que virá reformular a Contabilidade das autarquias locais (AL) procurando uniformizar, normalizar e simplificar a mesma, salvaguardando, todavia, as freguesias que se manterão limitadas a registos simples de receitas e despesas.

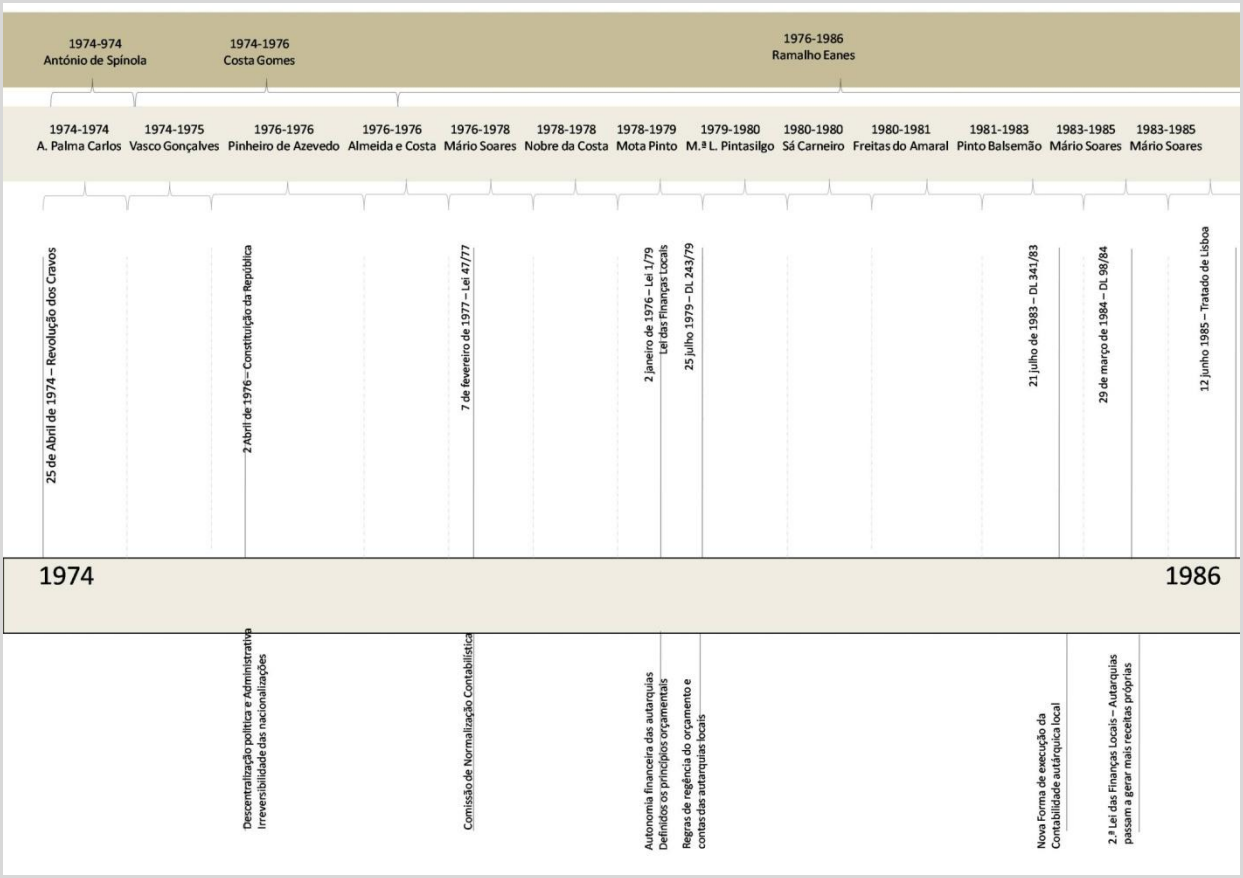
Na sequência da Lei n.º 1/79 é publicado a 25 de Julho de 1979 o DL 243/79 que apresenta as regras de regência do orçamento e contas das AL. Sublinha-se a independência alcançada por estes orçamentos face ao OGE (art. 2º), é também alterada a aprovação e execução dos orçamentos sendo aprovada uma conta de gerência. (art.º 4º e seg.).

O DL 243/79 será revogado pelo DL n.º 341/83 de 21 de julho, que aprovará uma nova forma de execução da Contabilidade autárquica local, ainda na base de caixa. Pretende regulamentar o "*plano de atividades e orçamento, o relatório de atividades e a conta de gerência das autarquias locais*". (art.º 1º) As despesas passam a obedecer a uma classificação funcional procurando que o plano de atividades, o orçamento e a conta de gerência se tornem instrumentos efetivos de controlo de gestão autárquica. (art.13º). Sublinha ainda no art.º 33.º a competência do órgão executivo na elaboração do relatório de atividades, que deve incluir a análise da situação financeira autárquica, em especial deve sublinhar a evolução do endividamento indicando possíveis desvios entre

receitas e despesas, e a relação entre receitas e despesas correntes e de capital.

Finalmente a segunda LFL, publicada em DL 98/84 de 29 de março revogará a Lei 1/79 (art.º 34), que deveria já ter acontecido (até 15 de junho de 1981) através da revisão prevista no seu art.º 29. Este diploma vai manter a estrutura do seu antecessor, tendo como principal objetivo que as autarquias locais possam gerar mais receitas próprias (art. 1º e art.5º).(Ilustração 10).

Ilustração 10 - Cronologia República de 1974 a 1984



Fonte: Elaboração Própria com base no Ponto 1.2.4 (ver apêndice 8)

1.3 – Proposta de periodização da Contabilidade Pública de 1143 a 1986

Durante os últimos anos do século passado foram vários os autores que seguiram a periodização da Contabilidade em Portugal proposta por Gonçalves Silva e que foi atualizada por Delfina Gomes no ano 2000. Guimarães, 1999; Lira, 2010; Silva, 1992).

Esta proposta apresenta uma divisão em quatro períodos – primeiro período que se estende da fundação de Portugal até ao fim do século XV, correspondendo à Idade Média em Portugal; segundo período que compreende a época manuelina até à data da coroação de D. José; terceiro período que inicia em meados do século XVIII até ao segundo quartel do século XX; e um quarto período que se estende do segundo quartel do século XX até aos nossos dias. (Gomes, 2000; Guimarães, 1999; Lira, 2010; Silva, 1992).

O que propomos aqui é uma alternativa à periodização da CP face à da proposta apresentada para a Contabilidade privada, porque como vimos esta trata-se de uma Contabilidade orçamental e de base legal, influenciada, pensada e orientada através do Estado.

Por isso mesmo consideramos que deve ser dividida, para o período de 1143 a 1986, não em quatro períodos mas em sete períodos, que correspondem às correntes de estado vividas em Portugal, conforme descrevemos anteriormente. Dessa forma os primeiros quatro períodos devem corresponder às dinastias Portuguesas, um quinto período que corresponde à primeira república portuguesa; um sexto período que compreende o período do Golpe Militar de 1926 e toda a vigência do Estado Novo até à queda do regime; e um ultimo período que compreende o tempo de 1974 até à adesão à CEE. (Tabela 4)

Tabela 4 - Proposta de periodização da Contabilidade Pública de 1143 a 1986

Período 1 *Corresponde à primeira dinastia Portuguesa (1143 – 1383)*	Contabilidade Régia Registos régios da monarquia nómada Dependência arquivística do Estado face à Igreja Primeiros sinais de sedentarização da Administração Pública
Período 2 *Correspondente à segunda dinastia Portuguesa (1383-1580)*	Primeiro Imposto Geral Autonomia dos Contos Encerramento e Prestação de contas em dezembro, identificando despesas e fontes de receitas
Período 3 *Corresponde à terceira dinastia Portuguesa (1581 – 1640)*	Centralização de toda a CP Influência espanhola
Período 4 *Corresponde à quarta dinastia Portuguesa (1640-1910)*	Presença de contabilistas Italianos e Franceses Introdução do Método das Partidas Dobradas Regulamentação da Contabilidade Pública
Período 5 *Corresponde à primeira República portuguesa (1910 a 1928)*	Definição das regras de funcionamento entre os serviços públicos e a direcção geral da CP em matéria financeira Regime unigráfico
Período 6 *Corresponde ao período de Ditadura em Portugal (1928-1974)*	Desenvolvimento do sistema orçamental e contabilístico da Administração do Estado Autonomia Financeira das Autarquias Locais (CA de 1940)
Período 7 *Corresponde ao período da democracia até à adesão à CEE (1974-1986)*	CRP de 1976 Presença do Fundo Monetário Internacional Comissão de Normalização Contabilística Primeira e Segunda Lei das Finanças Locais

Fonte: Elaboração própria com base no capítulo 1

Procuramos com esta divisão, tornar o estudo da CP mais simples, construindo fronteiras claras entre os períodos propostos, ainda que tenhamos consciência que as mudanças não acontecem de repente, no entanto dada a influência do Estado, quando este sofre alterações rapidamente, aliás como vimos procura nos últimos e nos primeiros anos da sua vigência, proceder a alterações de gestão e registo das contas públicas.

1.4 – Considerações Finais

Durante as primeiras dinastias portuguesas o património do estado e o património do rei eram um só, as despesas públicas eram cobertas pelos rendimentos dos monarcas, logo viam-se obrigados a recorrer a impostos, sem que para isso prestassem contas. Com a introdução das partidas dobradas em 1762 assistimos à introdução de aspetos pioneiros na organização das contas públicas. As vantagens introduzidas para a leitura da informação contabilística perderam-se com o retornar das partidas simples em menos de um século XX (Campos, 1996; Simões, 1998).

Foram várias as alterações no final do século XIX e até aos anos 80 do século passado, ademais como podemos demonstrar, todavia os aspetos inovadores que havíamos assistido com o Erário Régio, não voltaram a verificar-se, resultando numa Contabilidade de base orçamental e de registo unigráfico, aperfeiçoada pelo Estado Novo e que vigorou até 1985, impulsionado pela crescente evolução europeísta (Almeida & Marques, 2001; Almeida & Marques, 2002; Campos, 1996; Pinto, 1998).

Não têm abundado em Portugal estudos sobre a Evolução da CP, nem sobre a HC, talvez por isso seja comum aceitar a mesma divisão de quatro ou cinco períodos da Contabilidade quer se refiram à Contabilidade privada quer pública (Campos, 1996; Sargiacomo & Gomes, 2010; Lira & Marques, 2017), ou, por outro lado, devemos considerar a hipótese de apesar de assentarem em bases diferentes e terem finalidades distintas consideram-se nestes poucos estudos que ambas apresentam um desenvolvimento paralelo ao longo da existência (Campos, 1996; Lira & Marques, 2017; Rocha & Carvalho, 1996).

Todavia como tivemos hipótese de demonstrar neste capítulo a CP é uma Contabilidade orçamental e de base legal, desta forma ela é influenciada, pensada e orientada através do Estado, assim consideramos que a sua periodização deve acompanhar a própria periodização das correntes de poder do estado, afastando-se da periodização da Contabilidade privada, devendo por isso encontrar entre 1143 e 1986, uma divisão em sete períodos.

2 - A CONTABILIDADE PÚBLICA AUTÁRQUICA

Nesta terceira parte, apresentamos o enquadramento da Contabilidade Pública e exploramos o conceito de sector público. É ainda dada particular relevância ao entendimento da Contabilidade Pública e do Orçamento.

2.1 – Enquadramento da Contabilidade Pública

> *!Que diabo! A Contabilidade pública difere da contabilidade privada, porque a primeira anda só com bilhete de ida e a segunda pode andar com bilhete de ida e volta.*
>
> ***In Júnior 1941***

A CP regista as entradas que têm origem em impostos diretos e indiretos e que "caem" nas tesourarias do estado por imposição da Lei. Preocupa-se com os dados para controlo do dinheiro público por forma a cumprir os princípios da responsabilidade financeira e do controlo das despesas, apresentado as contas através de um modelo na base de caixa. Aquilo que chamamos lucro na Contabilidade privada, aqui dizemos *superavit* – o saldo orçamental positivo, que resulta de receitas não previstas ou de despesas inferiores às previstas. (Campos, 1996; Júnior, 1941).

Desta forma a CP regista o que entra e o que sai, sendo fundamentalmente registos de natureza financeira e apresentando um carácter jurídico, será por isso correto dizer que este é um ramo da Contabilidade que regista o património das empresas públicas, do estado e de todos os serviços públicos. É, por um lado, uma Contabilidade legal, pois ela é o efeito que resulta de um diploma legal, por outro lado, abrange um campo acentuadamente financeiro, por via da regulamentação e verificação das receitas e despesas públicas. (Júnior, 1941; Monteiro, 1956).

Com o regulamento de 13 de novembro de 1863, e pelo regulamento de 31 de Agosto de 1881, a CP encontra-se dividida em legislativa, administrativa e judiciária (ver Tabela 5).

Tabela 5 - Divisão da Contabilidade Pública - Regulamento de 31 de Agosto de 1881

Legislativa	Compreendia as leis da votação dos impostos e da autorização das despesas públicas e operações que dela derivam, e o exame e fiscalização completa e sua execução.
Administrativa	Estabelecia, regulava e legalizava todos os factos concernentes à arrecadação e aplicação dos rendimentos de estado
Judiciária	Fixada, por sentenças proferidas pelo TC, a responsabilidade individual de todos os gerentes dos dinheiros públicos e fiscalizava, por meio de declarações do mesmo tribunal, toda a receira e despesa efetuada.

Fonte: Elaboração própria com base em Arévalo, 1942, p. 50; Campos, 1996, p. 328.

Tal divisão foi impulsionada pela influência dos países vizinhos, especialmente por aqueles que se encontravam industrializados, todavia as grandes alterações só se verificaram nos anos 90 do século XX. Até 1974 a CP era meramente orçamental tendo como principal atenção as despesas, visando apenas o cumprimento do orçamento e da lei, mantendo-se com base de caixa modificado. Desta forma os primeiros estímulos das grandes mudanças acontecem com a adesão de Portugal à CEE e apenas relacionados com as mudanças sentidas no sector público. (Vaz, 2016).

2.2 - Conceito de Sector Público

De acordo com o n.º 2 do art.º 82º da CRP o sector público corresponde aos meios de produção cuja propriedade e gestão pertençam ao Estado, no domínio orçamental podemos dividi-lo da seguinte forma (Tabela 6):

Tabela 6 - Divisão do Sector Público no domínio do Orçamento

Serviços ou Organismos com Independência orçamental	Actividade orçamental efetuada à margem do Orçamento de Estado, e tem processos próprios para a sua elaboração e aprovação. Aqui se enquadram as Empresas Publicas a Administração Local (freguesias, municípios e regiões administrativas) – art.º 240º da CRP, a AL tem património e Finanças Próprias e as Regiões Autónomas – art.º 229 CRP, são entidade de Direito Publico com poderes para administrar e dispor do seu património.
Serviços ou Organismos com orçamento especial	Possuem orçamento à margem do OR embora aprovado pela AR. Instituições da Segurança Social – regime próprio regulado pela Lei de Bases da Segurança Social. – Lei 28/84 de 24 de Agosto.
Serviços e Organismos com submissão ao OE	O seu orçamento está totalmente submetido ao Orçamento do Estado

Fonte: Elaboração Própria com base em Marques, 2003b, p. 98-99; Rocha & Carvalho, 1996, p.201.

De acordo com Sousa Franco (2015, pp. 145-147) corresponde ao estado lato senso: Administração Central; Administração Central Autónoma; Serviços Públicos Integrados ou Simples; Segurança Social; Regiões Autónomas; Administração Local; Municípios; Freguesias; Regiões Administrativas e as empresas públicas.

Podemos ainda dividir os organismos entre aqueles que aplicam a contabilidade unigráfica ou de partidas simples e os organismos que aplicam a digráfica ou de partidas dobras (Tabela 7). (Marques, 2003b; Rocha & Carvalho, 1996).

Tabela 7 - Divisão do Sector Publico por sistema de contabilidade

Contabilidade Unigráfica	Organismos ou serviços com submissão ao OE têm uma contabilidade unigráfica, com excepção dos organismos ou serviços autónomos; Autarquias locais Administração central e serviços orgânicos classificam receitas e despesas de acordo com a classificação económica.
Contabilidade Digráfica	Empresas Públicas Serviços Municipais – Plano de Contas Próprio; Serviços de Saúde – Plano de Contabilidade Próprio; Organismos e serviços com autonomia administrativa e financeira

Fonte: Elaboração Própria com base em Machado, 1997, p.164; Rocha & Carvalho, 1996, p. 205

Daqui podemos concluir que a administração pública é em sentido orgânico[10] constituída por pessoas coletivas públicas[11], que existem com o fim de satisfazer todas as necessidades coletivas, previstas na lei. (Monteiro, 2001).

2.3 - As Autarquias Locais

Nos meados do século XIV a organização municipal existia já em todo o país cuja origem remonta à reconquista no século XII e que veio a ser confirmada pelos forais do século XVI. Note-se que até ao século XIV a existência ou não de um concelho não dependia do reconhecimento legal do foral, e que tal só acontece de forma a regularizar os encargos tributários a que estavam obrigados, obrigações que vigoraram até ao século XVI. (Barros, 1885, 1914).

[10] "sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, bem como ás demais pessoas coletivas públicas, que asseguram em nome da coletividade a satisfação regular e contínua das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem estar" (Soares, 1999, p. 237)
[11] Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e Associações Publicas

Apesar de alterações a nível geográfico, os municípios mantiveram o seu enquadramento jurídico previsto nos forais até ao século XIX, quando é aprovada a constituição de 1822, onde no seu Titulo VI artigo 220º se encontrava prevista a eleição anual de vereadores “pela forma direta à pluralidade relativa de votos em escrutínio secreto e assembleia pública”. No mesmo documento, no art.º 223º, é concedido aos municípios o poder de decretar leis municipais, promover a agricultura, o comércio e a indústria, a saúde pública, cuidar das escolas, dos hospitais, tratar as obras do concelho e cobrar e despender dos rendimentos do concelho.

As atribuições municipais presentes em 1822, quer de poder normativo, quer de resposta às necessidades sociais básicas e ao poder tributário, foram retiradas na Carta Constitucional de 1826 imbuída no espírito centralista do liberalismo de época. (Oliveira, 2013).

Este espírito centralista vai manter-se até ao Decreto n.º 23 de 16 de maio de 1832 de Mouzinho da Silveira que introduz a divisão territorial (províncias, comarcas e concelhos) e a eleição indireta da câmara municipal (que passa a ser composta por vereadores representantes de cada freguesia).

Apenas três anos depois é publicada a Carta de Lei de 25 de abril e o Decreto de 18 de julho de 1835, onde são definidos os distritos administrativos, divididos em concelhos e estes últimos divididos em freguesias; seguiu-se o decreto de 17 de maio de 1836 que define o número mínimo de cidadãos ativos para os cargos executivos e meios financeiros para se sustentarem. Desta forma a 6 de novembro de 1836 é publicado o decreto que indica a existência de 17 distritos administrativos e 351 concelhos. (Oliveira, 2013).

O CA Português de 1842 sublinhava um carácter centralista introduzindo o administrador do concelho nomeado pelo rei (art. 97º e 204º). Em seguida o CA de 1878 de carácter descentralizador alargou a participação dos cidadãos na administração local. Como podemos ver ao longo do século XIX foi constante a alteração quanto à autonomia municipal.

Apesar deste CA de 1878 ter sido revogado em 1886, volta a ser aplicado após a implantação da República, e logo em seguida na constituição republicana de

1911, determina-se no artigo 66º a independência dos municípios, a divisão do poder local em deliberativo e executivo e a autonomia financeira dos corpos administrativos.

Com a Constituição Portuguesa de 1933, no seu art.º 127º determina-se que a vida das autarquias locais passa a contar com a inspeção de agentes do governo, não podendo as mesmas tomar decisões sem que estas sejam previamente autorizadas por organismos governamentais; regra que se apresenta também expressa no CA de 1936, onde também se verifica o abandonar da eleição direta pelos cidadãos, sendo o seu presidente nomeado pelo Governo (art.º 36º).

Finalmente, com a CRP de 1976 são entregues competências descritas na Lei 79/1977 de 25 de outubro, desta forma o município deixa de estar administrativamente integrado na administração do Estado.

Hoje as autarquias locais encontram-se previstas na CRP no artigo 237º:

> *"1 – A Organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais.*
>
> *2 – As autarquias locais são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas."*

O objetivo das autarquias locais é maximizar a satisfação das necessidades coletivas, face às necessidades individuais, recorrendo aos recursos financeiros disponíveis e aos instrumentos de gestão adequados.

As autarquias, são de acordo com a CRP, constituídas pelas freguesias, municípios e regiões administrativas, todavia importa sublinhar que o município, que segundo Freitas do Amaral (2018, p. 331) "*é a autarquia local que visa a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleito*", concretiza em si o poder local em Portugal, ou seja apresenta-se como autónoma face ao Estado. (Monteiro, 2001).

A importância dos municípios no nosso país é uma realidade desde a fundação de Portugal e, ao longo dos anos, foi sendo dado a estas organizações maiores competências e recursos financeiros. (Amaral, 2018; Monteiro, 2001; Pereira, 2000). Os órgãos representativos do município (ver Tabela 8) foram definidos pela Lei n.º 79/77 de 25 de Outubro e mantêm-se na lei que a revoga (Lei 100/84 de 29 de março).

Tabela 8 - Os órgãos representativos do município

Assembleia Municipal	Órgão político com natureza deliberativa, toma decisões que definem as orientações a seguir pelo município**;**
Câmara Municipal	Órgão Executivo, aplica as orientações definidas pela Assembleia Municipal; Realiza a gestão corrente dos assuntos municipais;
Conselho Municipal	Órgão consultivo constituído pelas organizações económicas, sociais, culturais e profissionais da área concelhia, instituído pela Assembleia Municipal

Fonte: Elaboração própria com base art.º 56º do DL 100/84

Ao longo dos anos assistimos ao crescimento da autonomia financeira das autarquias locais, reforçado pela LFL no n.º 1 da Lei 1/87 de 6 de janeiro. Importa sublinhar o contributo dado pela Lei 1/79 de 2 de janeiro que define as transferências financeiras a efetuar anualmente do OGE para as autarquias[12], procurava-se com isso contornar as assimetrias entre autarquias do mesmo grau. O incremento à autonomia financeira, administrativa e patrimonial será dado pela Lei 42/98 de 6 de agosto introduzindo um tratamento diferenciado das transferências da administração central para as autarquias.[13](Fernandes, 2005).

[12] Referimo-nos aqui ao Fundo de Equilíbrio Financeiro que define a existência de um limite mínimo de transferências de 18%, que desaparece com o DL 98/84 de 29 de maio, passando o limite a ser definido anualmente)

[13] Note que tal já havia sido dito na Lei 1/87.

2.3.1 - Contabilidade nas autarquias locais

Até à década de 70 do século XX a Contabilidade das autarquias manteve um carácter meramente orçamental, sendo baseada em códigos administrativos, o 25 de abril de 1975 "*representou um marco histórico e decisivo na autonomia das autarquias locais e, consequentemente, a necessidade de ser criada uma Contabilidade específica para todas as autarquias locais*." (Carvalho & Fernandes, 1999).

Os orçamentos locais foram, até à publicação da LFL de 2 de janeiro de 1979 (Lei 1/79) realizados à imagem do OGE (Decreto Regulamentar 66/77). A LFL é por isso um marco significativo, já que permite a autonomia política e financeira destes organismos. No art.º 19.º são definidas as regras de elaboração orçamental e das contas das autarquias locais

A reforma da Contabilidade das autarquias locais prevista no art.º 25.º da Lei 1/79, só foi implementada após a publicação do DL 243/79 de 25 de junho, que previa a uniformização da Contabilidade Orçamental das autarquias locais (Tabela 9), (Monteiro, 2001).

Tabela 9 - Disposições do Decreto Lei 243/79 de 25 de Junho

a)	A regulamentação do n.º2 do artigo 19º da Lei n.º 1/79 (sobre regras de classificação das despesas locais) e a publicação de normas de aplicação do estipulado no n.º 2 do artigo 30º da mesma lei (sobre revisão dos orçamentos);
b)	Publicação princípios, regras e procedimentos para a elaboração, execução e alteração dos orçamentos das autarquias, bem como a elaboração e fiscalização das contas de gerência, tendo em conta fundamentalmente a Lei n.º 1/79 e a Lei 64/77.
c)	A inclusão de regras que facilitem a aplicação do estipulado no n.º 2 do artigo 2º (sobre revisões orçamentais);
d)	Previsão do apoio técnico a prestar pelo Ministério da Administração Interna e pelos governos regionais às autarquias, assim como da forma como estas entidades devem acompanhar a evolução das finanças locais

Fonte: Elaboração Própria com base no Monteiro, 2001, p. 243.

O DL 341/83 de 21 de junho, veio suprir as falhas do DL 243/79 quanto aos objetivos da gestão das autarquias locais, reforçando a regulamentação para a elaboração do plano de atividades e institucionalizando um sistema de fiscalização interna da execução orçamental. Este diploma obriga ainda a que as despesas sejam classificadas de forma funcional, introduzindo inovações

nos instrumentos financeiros de gestão - Orçamento, Plano de atividades, Conta de Gerência e Relatório de atividades – procurando promover maior eficiência no seu emprego. Finalmente, com vista a complementar o sistema de contabilidade destes organismos, e de forma a cumprir o previsto no art.º 49 do DL 341/83, define o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84 de 28 de dezembro as normas de execução da Contabilidade Autárquica.

As autarquias, tal como toda a administração pública têm vindo a basear-se numa Contabilidade de caixa, procurando demonstrar que os diversos organismos da administração pública aplicam os meios financeiros que lhes são atribuídos de acordo com o aprovado pelas autoridades orçamentais. (Carvalho, 1998).

Até à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (DL232/97 de 3 de setembro), o sistema contabilístico assentava num processo orçamental das receitas e despesas. A Contabilidade financeira encontrava-se pouco desenvolvida e não se elaborava o Balanço e a Demonstração dos Resultados, na base do acréscimo. (Carvalho, 1998; Marques, 2002; Pinto, 1998; Simões, 1998; Vieira & Jorge, 2010).

2.3.2 - Os Serviços Municipalizados

Segundo Freitas do Amaral (2018, p. 498), as autarquias dispõem hoje de dois tipos de serviços; os Serviços Municipais – todos aqueles que não tendo autonomia são geridos de forma direta pelos órgãos do município; e os Serviços Municipalizados – todos aqueles que, configurados na lei, tenham organização autónoma e a sua gestão esteja entregue a um conselho de administração privado.

Os Serviços Municipalizados abrem novos horizontes para as câmaras municipais, permitindo-lhes prestar serviços industrializados, mas salvaguardando a isenção de alguns encargos, como é o caso das contribuições industriais (Lei n.º 401, de 9 de setembro de 1915), direitos de importação sobre materiais (Lei n.º 1.024, de 23 de agosto de 1920). Desta forma as Câmaras Municipais aumentaram as suas fontes de receita.

A Lei 88 de 7 de agosto de 1913, prevê no que respeita às competências e atribuições às câmaras municipais, no n.º 19 do seu art.º 94 que as câmaras municipais municipalizem os serviços locais. Estes serviços serão criados e regulamentados através do Decreto n.º 13:350 de 28 de março de 1927 e pelo Decreto 13:913 de 8 de julho de 1927.

Os municípios exploravam já serviços de interesse local, como sejam os serviços de iluminação, abastecimento de água e viação, matadouros, abastecimento de carnes, frigoríferos, entre outros, que de acordo com o, já citado, Decreto 13:350 eram geridos com base nas indicações demasiado vagas da Lei 88. Por isso mesmo o governo definiu as linhas orientadoras da organização e funcionamento dos serviços municipalizados.

Estes serviços públicos de interesse local, deverão, segundo o referido Decreto 13:350, ser autónomos da administração municipal (art.º 2.º); a gerência e administração é exercida por uma comissão administrativa presidida pelo presidente da comissão executiva municipal, (art.º 3.º); cabendo ao tesoureiro da câmara municipal realizar o serviço de caixa (mas com Contabilidade separada da câmara municipal) (art.º 7.º); a escrituração e Contabilidade são próprias, segundo as normas da Contabilidade privada, sendo o seu balanço e contas publicadas anualmente em conjunto com o relatório de gerência e sujeitos a aprovação da câmara municipal (art.º 8.º e 9.º); o saldo líquido será escriturado a favor das câmaras municipais (art.º 11.º); podendo estas aplica-lo, salvo quando tal se traduza na redução do preço dos serviços para os munícipes. (art. 12º).

O Decreto n.º 13:913 regulamentará quanto aos serviços que se poderão municipalizar, obrigando a Câmara Municipal a apresentar um projecto técnico e financeiro de empreendimento, onde deveriam justificar a relevância desta municipalização (art.º 2.º), o relatório, as contas e os balanços devem ser submetidos até ao mês de março do ano seguinte àquele que reportam (art.º 12.º).

Os Serviços Municipalizados são, desde o seu aparecimento, autónomos administrativa e financeiramente, autonomia que se concretizam através da sua comissão administrativa (com autoridade executiva) e num orçamento.

Considerava o governo que a criação destes Serviços, com base nos citados Decretos com força de lei, representavam um meio seguro e cómodo do poder local alcançar receitas de considerado volume de forma a fazer frente às múltiplas despesas necessárias ao bem dos povos da sua área administrativa (Rosa, 1936).

As despesas destes Serviços devem ser classificadas de acordo com as rubricas orçamentais que se anexaram ao Decreto n.º 22:521:

> ***Art. 42.º***
>
> *"As receitas e despesas de cada serviço municipalizado serão inscritas globalmente no orçamento da câmara, como simples contas de ordem, com receita igual à despesa, anexando-se porém àquele os orçamentos próprios dos serviços, organizados em conformidade com os princípios do presente decreto".*

As perdas que resultam da exploração dos serviços municipalizados são cobertas pela câmara municipal, bem como lhe pertencem os saldos positivos que daí resultem.

> ***Art. 174º do Código Administrativo (DL 31:095 de 31 de Dezembro de 1940)***
>
> *"Os serviços municipalizados têm orçamento privativo, que será anexado ao orçamento municipal, inscrevendo-se neste os totais das suas receitas e despesas.(…)*
>
> *§3.º - As perdas que porventura resultem da exploração do serviço serão cobertas pela câmara, a esta pertencendo igualmente quaisquer saldos positivos".*

As alterações ao CA introduzidas pelo DL 31:386 de 14 de julho de 1941, permite à administração dos Serviços Municipalizados a faculdade de elaborarem em cada ano económico, dois orçamentos suplementares a que chamamos hoje orçamentos retificativos ou de correção.

Em 1947 ninguém ignorava que os serviços municipalizados se encontravam com uma série de deficiências internas, criada pela falta de organização que não permitia estabelecer princípios, normas e regras. Não dispunham ainda de uma organização legal e administrativa adequada às suas características industriais. Considerou-se urgente uma total dependência das autarquias em especial do seu orçamento, desobrigando-os ao rigoroso cumprimento das normas que regem os orçamentos camarários libertando-os do seu enorme processo burocrático. (Oliveira, 1957).

Entendiam que os orçamentos em serviços de natureza industrial não deviam estar sujeitos à disciplina dos orçamentos público-administrativos. Os serviços municipalizados foram ao longo do Estado Novo Português transformados em organismos com mais liberdade de ação, mas não deixando de ter que dar contas ao Tribunal de Contas. (Oliveira, 1957).

Nos últimos anos os autores da especialidade têm vindo a debater os serviços municipalizados face às empresas municipais, dividindo-se em dois grupos. Por um lado aqueles que consideram que apesar dos serviços municipalizado se equipararem às empresas municipais, não tendo personalidade jurídica não se encontram sob a alçada da Lei 58/98 de 18 de agosto, para o serem devem passar por um processo de transformação (Bernardes, 2001; Caetano, 1997); e por outro aqueles que entendem os serviços municipalizados como efetivas empresas públicas, apesar de a lei, não os entenderem como tal (Amaral, 2018).

Após o 25 de abril de 1974, os Serviços Municipalizados têm vindo a desaparecer ou passaram por processos de transformação, desta forma hoje os Serviços Municipalizados mais frequentes são os referentes à captação de água, redes de saneamento, recolha de resíduos sólidos e transportes coletivos de pessoas e mercadorias. (Marques, 2001).

A relevância destes serviços é fundamental, quer por imprimir à Contabilidade local a Contabilidade industrial, mas também pela tradução e impacto no orçamento da câmara municipal.

2.4 - O Orçamento

O OGE é um mapa onde são avaliadas, enumeradas e comparadas as receitas e as despesas públicas, previstas e apuradas para um certo período financeiro.

António Oliveira Salazar, Presidente do Conselho e Ministro das Finanças (1940)

Trata-se de um documento de carácter político e administrativo para observação na gestão financeira do Estado, é a base da Contabilidade orçamental. Este documento limita a acção do estado através do Direito Orçamentário e da CP (Almeida & Marques, 2002; Fernandes, 2005; Lobo & D'Auria, 1940).

Segundo Melleray, Jeze, e Gonod (2011, p. 153) o orçamento é um programa de despesas a fazer e de receitas a cobrar num determinado período. Este documento deve obedecer, no que respeita à sua elaboração aos seguintes princípios (ver tabela 10):

Tabela 10 - Princípios Orçamentais

Anualidade	O Orçamento Português é anual sendo organizado e posto em execução pelo governo (artigo 64.º da constituição de 1933). Não só é anual como coincide com o ano civil de acordo com o Decreto n.º 25 299 de 6 de Maio de 1935
Unidade	Todas as receitas e todas as despesas públicas devem fazer parte dum único orçamento. Artigo 63.º da constituição de 1933 "*O OGE para o continente e Ilhas Adjacente é unitário*"
Universalidade	Figuram no Orçamento todas as receitas e todas as despesas sem exceção alguma. Artigo 14.º do Decreto n.º 5 519 de 8 de maio de 1919. Artigo 13º do Decreto n.º 15:465 de 1928
Orçamento bruto ou não compensação	As receitas e despesas incluem-se no orçamento sem qualquer compensação ou desconto, consequência da Regra da Universalidade Orçamental. Art.º 17º e 18º do Decreto n.º 5:519
Não consignação	As receitas dos serviços públicos não devem ser afetadas a quaisquer despesas públicas em especial. Art.º 20 do Decreto 15 465 sem prévio acordo do Ministério das Finanças não poderão ser criados quaisquer fundos especiais
Especialização	1) **Receitas** – 1881 no regulamento da Contabilidade definidas as receitas ordinárias (se pela sua natureza forem permanentes) e extraordinárias (carácter transitório). O Decreto n.º 15:465 enumera no art. 14.º a divisão das receitas ordinárias por capítulo, 2) **Despesas** – inscritas por ministério de acordo com o Decreto. 16:670 de 27 de Março de 1929; encontrando-se arrumadas no orçamento de acordo com o Decreto 2:724 de 28 de Junho de 1939.
Equilibro	É principio básico de Contabilidade, o equilíbrio do Orçamento. Art.º 4º do Decreto n.º 15:465 determina que as receitas do Orçamento ordinário do Estado sejam pelo menos iguais às despesas ordinárias. Art.º 66º Constituição de 1933 o Orçamento deve consignar os recursos indispensáveis para cobrir as despesas totais.

FONTE – Elaboração própria com base no Regulamento da Contabilidade Pública

De acordo com o art.º 19º do Regulamento da CP de 1881, o OGE é definido como um documento previsional de receitas e despesas anuais autorizadas[14]. A 14 de maio de 1928, no art.º 1.º do Decreto n.º 15:465 define o orçamento como a expressão geral das receitas e despesas exigindo que ele seja sempre acompanhado com todos os elementos que sejam necessários para a apreciação da situação financeira das autarquias locais e das colónias. Este decreto introduz princípios financeiros reforçando a regra da unidade e universalidade orçamental. (Silva, 1940).

Em 1929, a 27 de março o Decreto 16:670 institui a nova classificação das despesas que é muito semelhante àquele que ainda hoje utilizamos. Apenas um ano depois com a Reforma da CP (24 de maio de 1930) os serviços públicos passam a contar com um prazo de 15 dias para verificação das despesas consideradas, de forma a garantir a sua legalidade e cabimentação orçamental. A 6 de maio de 1935 o DL 25:299 define que o Orçamento anual reporte ao ano civil. Finalmente as despesas e as receitas são classificadas de acordo com a lei (conf. Decreto 16:670), classificação que foi aperfeiçoada em 1971 e 1976, culminando a sua definição no DL 112/88 de 2 de abril e n.º 450/88 de 12 de dezembro e que vigoraram até 1990.(Carvalho, Silveira, Pires, & Simões, 2017).

2.5 – Considerações Finais

Apresentamos aqui as particularidades e o enquadramento da contabilidade pública, bem como as especificidades das autarquias locais. Não há dúvida quanto à importância dos municípios no nosso país desde a fundação de Portugal. De tal forma que, como vimos, ao longo dos anos, foi sendo dado a estas organizações maiores competências e recursos financeiros. (Amaral, 2018; Monteiro, 2001; Pereira, 2000). Por isso mesmo podemos concluir que o seu estudo é fundamental.

[14] Definição que já estava presente no Regulamento da Contabilidade de 1870

3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

> *"(…) corpo orientador da pesquisa que, obedecendo a um sistema de normas, torna possíveis a seleção e articulação de técnicas, no intuito de se poder desenvolver o processo de verificação empírica".*
>
> **Pardal, L e Correia, E (1995:10)**

Nesta terceira parte é realizada a descrição da metodologia de investigação, sendo apresentado de forma descritiva o caminho realizado para dar resposta às questões de investigação e desta forma alcançar os objetivos traçados.

3.1 - Fundamentação dos objetivos de investigação

A investigação em HC tem deixado de lado as organizações públicas, apesar do seu potencial para aumentar a compreensão da evolução da Contabilidade fora do domínio das empresas privadas, especialmente num momento em que esta sofre grandes alterações (Carnegie & Napier, 1996).

No campo internacional, esta área tem sido estudada durante o século XX, especialmente depois da publicação da obra de Webb & Webb no início do século e do aparecimento dos jornais profissionais na década de 30 e das revistas cientificas na década de 60, mas ainda assim mantém pouca expressividade como subtema da HC (M. Sargiacomo & Gomes, 2010).

O setor público em Portugal pode ser dividido em quatro grandes níveis de estado: administração pública; autarquias locais; estado social e empresas públicas. As autarquias locais são pouco estudadas no domínio da HC e os estudos que existem apresentam abordagens tradicionais, sendo urgente realizar uma investigação nesta matéria que reconheça a importância das perspetivas de outras disciplinas, de forma a construir uma investigação abrangente do passado da Contabilidade Local (M. Sargiacomo & Gomes, 2010).

O principal objetivo desta investigação é conhecer a evolução da CP com especial enfoque na contabilidade das autarquias locais, de 1143 a 1986. Considerou-se desta forma um intervalo temporal que compreende como ponto

de partida a formação de Portugal até a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia (CEE). Nesse sentido apresentamos os seguintes objetivos específicos:

Q1 – Como se deve realizar uma periodização da CP e a acontecer ela terá ou não os mesmos intervalos de tempo da periodização da Contabilidade Geral?

O primeiro objetivo especifico que aqui apresentamos procura através da análise da bibliografia, identificar uma linha temporal para a história da CP, com especial atenção aos momentos de que influenciam a contabilidade e as contas das autarquias locais. Neste contexto foi necessário consultar publicações de época, de forma a conseguir tornar mais robusta esta construção. Pretende-se que, com ela, o leitor possa percecionar a relação entre os momentos de transformação social, política e económica e o seu impacto ou a ausência de impacto na contabilidade e nas contas públicas.

Q2 – Como é que a CMP terá cumprido as imposições legais de alteração da Contabilidade Orçamental entre 1972 e 1986?

No que respeita à segunda questão que colocamos, pretendemos entender se a CMP recebeu e cumpriu com as imposições do governo central no que respeita às contas da autarquia. Desta forma num segundo momento, confrontámos o estudo inicial cronológico com as normas orçamentais da autarquia.

Q3 – Como é que os mapas orçamentais (1972 a 1984) da Câmara do Porto traduzem essas alterações? Serão essas alterações realizadas tempestivamente?

A terceira questão colocada procura identificar nos mapas da autarquia a aplicação prática das alterações de apresentação das contas autárquicas. Bem como entender se quando o diploma é publicado é realizada em tempo regulamentado a alteração nas contas da autarquia.

3.2 - Enquadramento metodológico da investigação

Através da revisão literatura foi possível perceber a evolução da CP ao longo da história de Portugal, importa no momento seguinte auscultar se num dos períodos de maiores alterações tal se sentiu efetivamente numa autarquia. Nesse sentido foram recolhidos os dados orçamentais da Câmara do Porto entre 1972 e 1986.

Desta forma para a construção da linha temporal cronológica da CP portuguesa foi aplicada a metodologia de investigação da narrativa crítica (Previts, Parker, & Coffman, 1990) Esta permitirá identificar e classificar a informação de acordo com a interpretação histórica, ao mesmo tempo que serão identificados e correlacionados os fatos históricos nacionais e locais (Merino & Mayper, 1993).

Numa segunda parte será adotada a metodologia de investigação qualitativa, procurando compreender se os orçamentos da CMP, cumprem tempestivamente com as indicações regimentares bem como o seu enquadramento na cronologia anteriormente construída, para tal elegemos como método de investigação o estudo de caso descritivo (Marginson, 2004).

3.2.1 – Método Qualitativo

O presente estudo aplica o método qualitativo através da análise sobre a informação e significado dos fenómenos ao longo do tempo, permitindo interpretá-los transversalmente à realidade do objeto de estudo. Privilegiando desta forma o entendimento dos diversos problemas face à ótica do investigador. Note-se que as questões de investigação não são determinadas por operacionalização de hipóteses formuladas à partida mas tendo como finalidade a descrição e entendimento dos factos em toda a sua complexidade. (Guba & Lincoln, 1994).

Pretende-se com recurso a esta metodologia descrever e entender o comportamento e o processo mediante os quais a "*forma de fazer*" a contabilidade é diretamente influenciada pela sua envolvente social, adaptando o "método histórico-antropológico",(Pardal & Correia, 1995) o que nos permitiu

captar momentos específicos e o contexto em que ocorrem. (Previts et al., 1990)

3.2.2 – Investigação Histórica

> *"a história narrativa representa um esforço académico legítimo para acrescentar ao corpo de conhecimentos os rudimentos de feitos humanos passados por forma a dotar as temáticas contemporâneas de uma perspectiva mais completa. A história interpretativa realça os métodos de inquérito científico e o rigor a eles associado"*
>
> **Previts, Parker e Coffman (1990a, p. 2)**

A investigação em história compreendeu uma fase descritiva e analítica onde procuramos de forma objetiva apresentar e analisar os factos e todo o contexto da CP e uma segunda fase explicativa onde procuramos relacionar e compreender a correlação dos factos da história geral com os diretamente relacionados com a evolução da CP. (Carmona, Ezzamel, & Gutiérrez, 2004; Esteve, 2001; Previts et al., 1990).

Desta forma procuramos construir uma narrativa critica e por isso também explicativa, procurando relatar por ordem cronológica no qual foram sendo expostos factos, mas apresentando também explicações e interpretações. (Esteve, 2001).

Neste processo aceitamos a contabilidade como uma atividade social e politica que reflete e influência o ambiente económico, político, social e naturalmente institucional. Desta forma não entendemos a contabilidade apenas como o reflexo do momento mas também como agente delineador do ambiente que a envolve. (Previts et al., 1990).

Para a realização desta primeira análise, recorremos a fontes secundárias, como sejam livros, textos, monografias, artigos de jornais e revista. De forma a contornar os perigos da utilização deste tipo de fontes – probabilidade de erros presentes nos textos ou presença de ideias preconcebidas (Fleischman, Mills, & Tyson, 1996) – procuramos também analisar várias fontes primárias, das

quais destacamos, a legislação, os documentos do governo e do reino e as normas técnicas (Napier, 1989).

3.2.3 – Estudo de Caso

O estudo de caso é bastante promissor, para a investigação na área da contabilidade (Hagg & Hedlund, 1979; Kaplan, 1998), sendo adequado à pesquisa histórica, já que permite ao investigador a análise e estudo de padrões temporais, não estando limitados a análises estáticas (Previts et al., 1990). Para a sua realização procuraremos efetuar observações detalhadas e precisas da área em estudo, evitando dependência de modelos anteriores (Yin, 2009).

Segundo Yin (2009, p. 33) quando se colocam questões de investigação tipo "como" e "porquê", o estudo de caso torna-se a melhor estratégia. Sendo estes não mais do que uma investigação empírica de um fenómeno contemporâneo em contexto real.

Os estudos de caso podem, de acordo com os objetivos pretendidos, ser divididos em cinco tipos: **descritivo** – descreve sistemas, técnicas e procedimentos utilizados nas organizações; **experimental** – procura estudar os obstáculos na implementação das novas propostas avaliando os seus benefícios; **ilustrativo** – sublinha as práticas inovadoras e de excelência desenvolvidas pelas organizações, procurando averiguar até que ponto são implementadas na organização as teorias e técnicas estabelecidas nos livros; **explanatório –** procura investigar e explicar as práticas observadas nas organizações; ou **exploratório** – fase prévia da investigação, onde são geradas as hipóteses (Ryan, Scapens, & Theobal, 2002).

Pretende-se desenvolver este estudo de caso recorrendo à observação direita e à recolha documental como método principal de recolha de dados. Nesse sentido espera-se que o mesmo seja de natureza descritiva e ilustrativa. Este tipo de metodologia permitirá descrever a "*forma de fazer e viver*" a CP e em particular entender como são recebidas as alterações contabilísticas nos serviços da autarquia em análise.

Importa ter presente que os estudos de caso trazem consigo alguns problemas, por um lado considera-se que eles dificultam a imposição de limites de investigação, no sentido em que o investigador deverá optar por estudar apenas uma entidade a fundo, ou escolher várias entidades estudando pouco de cada uma delas. Por outro são criticados pela sua falta de objetividade, já que dependem da interpretação de quem investiga, que nunca consegue ser completamente objetivo dada a sua falta de independência (Ryan et al., 2002). É também apontada a impossibilidade de generalização de resultados bem como as questões de confidencialidade, que são em alguns casos exigidas pelas organizações em estudo (Yin, 2009).

Para o desenvolvimento deste estudo de caso seguiremos a implementação proposta por Yin (2009), iniciando com o desenho do estudo de caso. Desenvolveremos as questões de investigação, que têm por base a revisão de literatura; seguir-se-á a preparação para a recolha de evidências, onde procuraremos junto do Município recolher todas as peças contabilísticas necessárias à nossa investigação (relatórios formais e informais, notas pessoais, testemunhos, etc), para tal foram realizados contactos junto do executivo camarário e junto do anterior diretor financeiro do município; avaliaremos a evidência construindo um estudo credível com dados validos e fiáveis.

Procuraremos respeitar os quatro testes de Yin (2009, p. 35), garantindo a validação interna e externa dos dados através da comparação dos resultados com a investigação que vem sendo realizada sobre a matéria. Num ponto seguinte identificaremos e explicaremos os possíveis padrões de comportamento, através da criação de uma base de dados e do seu tratamento através da aplicação de modelos de dados temporais, identificando padrões ou comportamentos cíclicos. Esperamos nesta fase estar preparados para confrontar as conclusões da revisão de literatura com as conclusões que alcançarmos com o estudo de dados; finalmente elaboraremos o relatório do estudo de caso onde de forma clara e convincente demonstraremos as principais conclusões.

É possível definir seis fontes de evidência, a documental, os registos em arquivo, as entrevistas, as observações diretas, as observações participadas e os artefactos físicos. Recorreremos às fontes, documentais já que, *documentary information is likely to be relevant to every case study topic (…) can take many forms and should be the object of explicit data collection plans*, (Yin, 2009, p. 101), eles permitem complementar os dados que não se encontram disponível na bibliografia.

3.2.4 – Análise documental

Na contabilidade como em outras áreas de estudo a análise documental é uma técnica de recolha de dados necessária, especialmente quando nos encontramos a estudar um tempo (passado) que não vivenciamos nem experienciamos (Pardal & Correia, 1995). Recorrer a textos e documentos constitui um marco fundamental na abordagem dos dados qualitativos por se tratar de uma fonte relevante de informação. Todavia se é verdade que recorrer a esta comprovação fortalece a investigação, este tipo de documentação é muitas vezes de difícil consulta e análise. (Vieira, Major, & Robalo, 2009).
Através da análise documental foi possível confirmar os acontecimentos determinados através da revisão de literatura, na instituição em estudo.

Desta análise podemos destacar a consulta de legislação diretamente relacionada com a evolução da CP e os orçamentos municipais, solicitados à autarquia e disponibilizados para consulta no edifício da CMP, dado que só existem registos digitais pós 2012.

O objetivo de consultar os orçamentos no intervalo de 1972 e 1986 foi alcançado.

3.3 – Considerações Finais

Apresentamos aqui a metodologia de investigação à qual recorremos, como podemos ver aplicamos o modelo qualitativo. Respeitando o método narrativo crítico aplicado à investigação histórica e procurando comprovação através da aplicação do estudo de caso e da análise documental.

No capítulo ulterior apresentaremos a análise aos dados obtidos através da análise da instituição para o intervalo temporal de 1972 a 1986.

4. RESULTADOS OBTIDOS

A quarta parte desta dissertação pretende tornar o nosso estudo ainda mais robusto, procurando observar através de um estudo de caso se os períodos que analisamos no capítulo 1 se verificam na prática, no intervalo temporal de 1972 a 1984.

Para este estudo de caso escolhemos a CMP, quer pela sua dimensão, recorde-se que se trata da segunda maior autarquia do país, quer pela nossa proximidade territorial.

4.1 – Caracterização instituição em análise entre 1970 e 1984.

> *Ninguém de boa-fé e olhos que queiram ver poderá deixar de ter amor a esta grande cidade, desde que a embranqueçam daquela modernidade histórica que não estraga a face das coisas mas lhe acresce o sentido.*
>
> *Alegrem-lhe o rosto encardido de tristeza, alimentem-lhe a fome de justiça, dêem-lhe os valores sociais por que sempre lutou, e deixem-na nessa nudez desafiar a incompreensão dos homens e a incógnita do tempo*.
>
> **Miguel Torga, *O Porto,* Coimbra, 1944**

O concelho do Porto é um dos 308 municípios portugueses, trata-se segundo Carvalho et al. (2017) de um dos 24 municípios de grande dimensão, contando com 215.284 habitantes (INE, 2018).

Tabela 11 - Caracterização do Concelho do Porto

Habitantes	215284
Freguesias	7
Dimensão (km2)	41.42 km2
Densidade Populacional (h/km2)	5197,6

Fonte: Instituto Nacional de Estatística (2018).

No que refere à população, dimensão e densidade populacional o concelho do Porto apresenta valores acima da média nacional. (Carvalho et al., 2017).

Já no que respeita à sua localização geográfica, o Porto, é segundo o Pordata (2017) o quarto município mais populoso de Portugal, situado no noroeste do

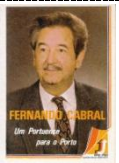
país, é a capital da Área Metropolitana do Porto (NUTS[15] III e área metropolitana), da região Norte (NUTS II) e do Distrito de Porto.

Trata-se da segunda maior cidade portuguesa, a capital do Norte do país, tornando-se por isso relevante a observação das suas peças orçamentais. Tendo em vista a confirmação dos principais momentos que identificamos no nosso Ponto I no intervalo temporal de 1972 a 1986.

A cidade do Porto encontra o seu bilhete de identidade[16] em 1123 data do seu foral, concedido por D. Hugo, o bispo a quem D. Teresa doou o burgo em 1120. Durante os primeiros anos a cidade, foi gerida pelo Cabido[17], passando a sua gestão em 1354, para a Casa dos 24[18] que vigorará até 1822 com a primeira eleição em regime liberal (Peres & Cruz, 1965).

Entre 1972 e 1984, o poder autárquico teve diferentes personalidades no comando deste navio (ver tabela 12):

Tabela 12 - Presidentes da Câmara Municipal do Porto de 1970 a 1986

Nome	Nuno Henrique Macieira de Vasconcelos Porto	Artur Vieira de Andrade	Boaventura José Martins Ferreira	Rogério Manuel de Castro Tavares	Aureliano Capelo Pires Veloso	Alfredo Ângelo Coelho de Magalhães	António Guilherme Paulo Vallada	Fernando Soares Cabral Monteiro
Fotografia								
Mandato	21/05/1969 a 25/05/1974	3/10/1974 a 28/05/1975	23/05/1975 a 15/09/1975	15/09/1975 a 03/01/1977	03/01/1977 a 11/01/1980	11/01/1980 a 14/01/1983	14/01/1983 a 31/12/1985	01/01/1986 a 28/01/1990
Indicação para o cargo	Presidente da Comissão Administrativa da CMP	Presidente da Comissão Administrativa da CMP	Presidente da Comissão Administrativa da CMP	Presidente da Comissão Administrativa da CMP	Eleito em 1976 pelo Partido Socialista	Eleito em 1979 pela Aliança Democrática	Eleito em 1982 pela Aliança Democrática	Eleito em 1985 pelo Partido Social Democrata

Fonte: Elaboração própria com base na obra Os Presidentes da Câmara Municipal do Porto (1822-2013), Coord Fernando de Sousa. Autores: Fernando de Sousa Manuel Ribeiro Ricardo Rocha. Edição CEPESE – Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade. Porto 2013

[15] NUTS refere-se à Nomenclatura Comum das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos ou Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos conforme o Regulamento (CE) n.º 1059/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de maio de 2003.

[16] Diz-se que a Cidade do Porto não tem uma cédula de nascimento, pois nenhum dos historiadores que se dedicam ao seu estudo, conseguem determinar a data do seu nascimento. Todavia todos referem a data do seu foral como a data do seu bilhete de Identidade, numa analogia ao antigo documento de identificação que era dado aos jovens por altura do seu décimo aniversário.

[17] Conjunto de cónegos que aconselhava o Bispo do Porto.

[18] A sua origem remonta ao Século XIV, tratando-se da representação da assembleia da Câmara. É designada Casa dos 24, porque aí estavam representados os 24 ofícios da cidade do Porto.

Foram estes presidentes que juntamente com o seu executivo aprovaram as normas orçamentais, que se tornaram base da contabilidade local. Que entre 1972 e 1986, como veremos em seguida, sofreram reduzidas alterações:

Ainda que residuais, tratando-se apenas de alterações ao: **art.º 5.º** entre 1972 e 1979 referente à entrega aos serviços de contabilidade da responsabilidade de cumprir os preceitos legais alusivos à realização das despesas e que volta a suprimir essa responsabilidade em 1982; **art.º 8** que prevê as exceções ao regime de duodécimos que vão sofrendo alterações de 1972 para 1979, 1980 e 1985; **art.º 23º** que refere qual o valor de obras e fornecimentos obrigados à realização de concurso público, cujo valor é atualizado em 1977, 1983 e que em 1984 introduz a diferenciação de Concurso Público; Concurso Limitado e Ajuste Direto, sublinhando aqui a impossibilidade de desdobramento de empreitadas e fornecimentos e cujo valor é também revisto em 1985; **art.º 24** que se refere à obrigatoriedade de consulta a quatro fornecedores ou empreiteiros, é atualizado o valor de limite a partir do qual passa a ser obrigatório tal consulta em 1976, em 1979, em 1980, em 1981, em 1983, em 1984 e em 1985; **art.º 27º** que se refere ao limite de valor da despesa a partir da qual o processamento é realizado a favor dos fornecedores, este é atualizado em 1977, em 1978 em 1980, em 1983, e em 1985, onde recebe nova redação; **art.º 32** a que refere a obrigatoriedade de criação de uma conta corrente para obras a partir do limite apresentado de forma a conhecer o seu custo a todo o momento, é alterado o valor de limite em 1972, em 1977 em 1979, 1980 e em 1985; **art. 34º** que se refere à data limite de autorização de despesas e data limite de remissão para a Contabilidade Central os processos de despesa é alterado em 1980. (Ver apêndice 1).

Como podemos ver as alterações ao longo do período em análise foram efectivamente residuais, não apresentando através do normativo orçamental indicação de profundas mudanças. Pelo contrário concluímos que até 1986 este normativo é cópia do ano anterior, apresentando apenas as alterações descritas.

4.2 - Evolução da Contabilidade na Câmara do Porto entre 1970 e 1984.

Nesta secção pretendemos evidenciar a execução orçamental entre o ano de 1972 e 1986. Desta forma procuramos contextualizar os dados orçamentais deste município nesta linha temporal, num primeiro momento observaremos quanto ao grau de execução da receita e a partir desta análise auscultaremos quanto ao cumprimento e aplicação do quadro legal que apresentamos no capítulo 1.

O grau de execução da receita relaciona os montantes das cobranças com a receita prevista no orçamento corrigido. Apresentam-se os valores dos anos em análise (Tabela 13).

Tabela 13 - Execução da Receita entre 1972 e 1986

Unidade: Escudo

Ano	Receitas		Receitas Cobradas/ Receitas Orçamentadas
	Orçamentadas	Cobradas	
1972	587 000 000,00	609 380 878,30	104%
1973	628 730 000,00	674 583 421,90	107%
1974	791 300 000,00	835 334 918,00	106%
1975	741 300 000,00	928 204 595,60	125%
1976	988 456 000,00	866 199 613,00	88%
1977	990 874 000,00	1 193 356 566,60	120%
1978	1 877 993 000,00	2 047 012 370,00	109%
1979	3 247 480 000,00	3 215 005 200,00	99%
1980	2 752 219 000,00	3 027 440 900,00	110%
1981	3 057 000 000,00	2 812 440 000,00	92%
1982	2 550 000 000,00	2 575 500 000,00	101%
1983	3 105 000 000,00	3 881 250 000,00	125%
1984	4 225 000 000,00	4 394 000 000,00	104%
1985	6 424 000 000,00	6 327 640 000,00	99%
1986	5 456 500 000,00	5 511 065 000,00	101%

Fonte: Elaboração própria com base nos Mapas II; III e IX dos orçamentos municipais de 1972 a 1986

Foi possível concluir que a autarquia respeita a cobrança plena dos valores liquidados demonstrando que historicamente regista primeiro o seu direito, independentemente do recebimento. E que, na ótica das receitas o município tende a orçamentar abaixo do efetivo o que vem sublinhar o cumprimento do DL 31:095 de 31 de dezembro de 1940, apresentando orçamentos mais

conservadores. Note-se que o orçamento das despesas é feito tendo em conta o total das receitas previstas, desta forma cumpre-se também o disposto no Decreto n.º 15:465 de 14 de maio de 1928 da "*Obrigação da não constituição de deficits por parte dos organismos autónomos, autarquias locais e colónias*".

Através da análise dos Mapas da Cobrança efetuada durante o triénio observamos o cumprimento da Lei 2145 de 24 de dezembro de 1969 sendo respeitada a classificação das receitas e despesas. Bem como através da análise ao Orçamento Ordinário se verifica a aplicação da divisão das receitas e despesas em correntes e de capital prevista no DL 305 de 15 julho de 1971. Destaca-se ainda o cumprimento de realizar o Orçamento à imagem do Orçamento Geral de Estado, desta forma o Orçamento Municipal é apresentado através de um conjunto de Mapas que sintetizam a informação relevante (Tabela 14).

Tabela 14 - Mapas apresentados no orçamento entre 1972 e 1979

Mapa I	Conta da Gerência
Mapa II	Balancete do movimento do cofre municipal
Mapa III	Comparativo da Receita orçada e da Receita Cobrada
Mapa IV	Comparativo das Receitas por artigos orçamentais
Mapa V	Mapa comparativo da despesa orçada e efetivada
Mapa VI	Mapa Comparativo das Despesas Pagas
Mapa Previsional	Receitas e Despesas
Mapa de distribuição	Receitas e Despesas
Mapa de Cobrança	Cobranças efetuadas com média de triénio e previsão para o ano económico
Mapa da Divida	Situação geral da divida Municipal
	Valores em títulos da Divida Pública
Mapa Resumo	Por capítulos e classes do orçamento das despesas para o ano económico
Mapa Resumo	Serviços Municipalizados

Fonte: Elaboração própria com base na análise dos Orçamentos

A execução do LFL (1/79) é visível através do cumprimento dos princípios orçamentais (Ver Tabela 10), bem como através da não existência de mais de duas revisões orçamentais (verificamos a existência de revisão orçamental nos anos de 1976 e 1985) e através da clara identificação das fontes de receita e despesa.

Com a introdução da LFL de 1979, mantém-se a exposição das normas orçamentais, mas entre 1980 e 1983 a autarquia abandona os Mapas que

identificamos na Tabela 14, apresentado agora em seguimento do normativo o Orçamento Ordinário identificando a classificação económica das despesas e receitas, um quadro das despesas correntes de pessoal por capítulos da classificação orgânica, mantém os quadros referentes à divida municipal mas é acrescentado um quadro demonstrativo das dividas passivas de longo prazo e um mapa de contas de ordem.

Após 1983 cumprindo o DL 341/83 de 21 de julho é introduzido no orçamento de 1984 a folha de classificação funcional que classifica as despesas.

O orçamento é agora iniciado com a apresentação do projeto do orçamento ordinário, ao qual se segue a apresentação do Quadro I – Receitas – Despesas Totais; o Quadro II e III que apresentam respetivamente as receitas e despesas comparadas com o ano económico anterior; o Quadro IV que apresenta as despesas dos serviços. Termina com a apresentação dos orçamentos ordinários e orçamentos anexos, sendo no seu fecho apresentado, de acordo com o DL 341/83, o quadro que define os códigos a utilizar nas operações de Tesouraria para o ano económico a que reporta o orçamento.

Quanto aos serviços municipalizados, cumpre-se no período analisado o previsto no art.º 174º do CA (DL 31:095 de 31 de dezembro 1940) e do art.º 42.º do Decreto Regulamentar n.º 22:521 de 13 de maio de 1933. Desta forma as receitas e despesas destes serviços são sempre inscritas globalmente no orçamento da autarquia, sempre com receita idêntica à despesa.

Sublinha-se ainda que não se verificam sinais claros de autonomia financeira, em conformidade com o art.º 1.º da LFL de 1979, em especial sublinhamos a seguinte passagem da introdução ao orçamento de 1984:

> *1 – O Orçamento Ordinário para o ano de 1984 apresentaria um défice próximo dos dois milhões de contos se tivesse sido elaborado de modo a satisfazer todas as despesas de funcionamento e de capital (investimentos), cuja previsão orçamental foi solicitada.*
>
> *2 – Porém, a receita previsível, muito limitada, como é a do Município do Porto, exigiu desde logo que se procedesse à definição de prioridades, no que respeita aos dispêndios a efectuar em 1984, tanto mais que o equilíbrio orçamental é uma regra legal que não pode ser desrespeitada.*

O impacto do DL 98/84 de 29 março, no que refere à possibilidade das autarquias gerarem mais receitas próprias, apenas se faz sentir através do maior número de alienação de ativos, talvez pelo facto da autarquia já encontrar um volume de receitas próprias significativo.

4.3 – Considerações Finais

Podemos concluir que a CMP absorveu de forma tempestiva as indicações previstas no quadro legal que identificamos.

Não verificamos como seria espectável uma alteração na apresentação das contas da autarquia entre 1974 e os anos imediatamente seguintes, alterações que apenas se sentiram em 1980 com a introdução da primeira LFL. Bem como não se verificou a expectativa de observar uma maior autonomia financeira após essa data.

CONCLUSÃO

São apresentadas as principais conclusões desta investigação com o objetivo de responder às questões que formulamos num primeiro momento e identificadas as contribuições e limitações de investigação. O capítulo encerra com recomendações de investigação futuras dentro do tema apresentado.

Principais conclusões

Durante as primeiras dinastias portuguesas o património do estado e o património do rei eram um só e as despesas públicas eram cobertas pelos rendimentos dos monarcas. Logo viam-se obrigados a recorrer a impostos sem que para isso prestassem contas. Com a introdução do método das partidas dobradas em 1761 assistimos à introdução de aspetos pioneiros na organização das contas públicas. As vantagens introduzidas para a leitura da informação contabilística perderam-se com o retornar das partidas simples em menos de um século (Campos, 1996, Simões, 1998).

Foram várias as alterações no final do século XIX e até aos anos 80 do século passado, ademais como podemos demonstrar. Todavia os aspetos inovadores que havíamos assistido com o Erário Régio não voltaram a verificar-se, resultando numa Contabilidade de base orçamental e de registo unigráfico, aperfeiçoada pelo Estado Novo e que vigorou até 1986, apresentando aí algumas alterações impulsionas pela crescente evolução europeísta. (Campos, 1996, Almeida & Marques, 2002, Pinto, 1998, Almeida & Marques, 2001).

Não têm abundado em Portugal estudos sobre a Evolução da CP, nem sobre a HC. Talvez, por isso, seja comum aceitar a mesma divisão de quatro ou cinco períodos da Contabilidade, quer se refiram à Contabilidade privada quer pública (Campos, 1996, Sargiacomo & Gomes, 2010), e considerar a hipótese de apesar de assentarem em bases diferentes e terem finalidades distintas, que ambas apresentam um desenvolvimento paralelo ao longo da existência. (Campos, 1996, Rocha & Carvalho, 1996, Lira & Marques, 2017).

Todavia, como tivemos hipótese de demonstrar a CP é uma Contabilidade Orçamental, de base legal, influenciada, pensada e orientada através do Estado, daí considerarmos que a sua periodização deve acompanhar a própria

periodização das correntes de poder do estado, afastando-se da periodização da Contabilidade Privada, devendo por isso encontrar entre 1143 e 1986, uma divisão em sete períodos.

No que respeita à confirmação das nossas conclusões, já evidenciadas ao longo desta dissertação, face ao caso particular da CMP, podemos concluir que a autarquia absorveu de forma tempestiva as indicações previstas no quadro legal que identificamos. Conseguindo entre 1972 e 1986, colocar em prática as indicações legislativas no ano imediatamente ulterior à sua publicação, mesmo que como vimos para o caso de 1984, essa absorção nem sempre tenha sido realizada de forma rigorosa.

Não verificamos como seria espectável, alterações na apresentação das contas da autarquia entre 1974 e os anos imediatamente seguintes, alterações que se verificaram em 1980 com a introdução da primeira LFL. Também não se verificou a expectativa de observar uma maior autonomia financeira após essa data.

Não há qualquer dúvida que, tendo por base o período analisado, foi após 1980 que se traduzem de forma mais clara, as alterações na apresentação e na busca pela maior qualidade das contas públicas municipais.

Contributos do estudo

Com este estudo pretende-se dar um contributo importante para a investigação em HC sublinhando a área pública autárquica, salientando a sua importância e relevância para o entendimento daquilo que se fez no passado e como esse "fazer" poderá estar na base do "fazer" futuro. Embora com limitações, pretendemos impulsionar a literatura desta matéria, dado que, como sabemos continuamos com um baixo número de publicações sobre a matéria quer da HC e em particular da evolução da CP.

Limitações do estudo

Ainda que tenha sido possível chegar ao objetivo que nos havíamos proposto, conseguindo construir uma linha temporal para a HC da CP, existem sempre limitações à investigação, até porque não existem trabalhos perfeitos nem acabados.

O limite do número de páginas exigido, obrigou-nos a uma maior objetividade limitando-nos a possibilidade de explorar e analisar cada momento da periodização em profundidade. Nesse sentido, optamos aqui por não analisar todo o Setor Público, focando a nossa investigação sobre as autarquias locais.

O enquadramento teórico é por si só uma limitação, dada a escassez de estudos que acompanhem a linha de investigação que aqui apresentamos. Bem como, seria desejável alargar o período da análise dos orçamentos da CMP, mas a dificuldade de consulta e a dimensão imposta deste trabalho, não o permitiu.

Finalmente, por se tratar de um estudo predominantemente exploratório, não será possível generalizar as suas conclusões, para os restantes sub sectores ou mesmo para outras autarquias locais.

Sugestões para futuras investigações

Quanto a propostas de investigações futuras sobre a temática, seria importante desenvolver e conhecer a periodização de outros subsetores do sector público. Outra sugestão, passaria pela auscultação junto dos registos municipais de forma a comprovar a aplicação do normativo legal nos seus registos contabilísticos e orçamentais para todo o período explorado na revisão de literatura e até confrontá-lo com registos de autarquias de média e pequena dimensão, bem como se sugere que no futuro se alargue o estudo até à atualidade.

Finalmente seria também interessante colocar em confrontação esta cronologia com a cronologia de outros países da união europeia.

Desta forma acreditamos que este é o primeiro passo numa investigação que pode e deve ser atualizada.

BIBLIOGRAFIA

Referências

Almeida, J. J. M. d., & Marques, M. d. C. d. C. (2001). La contabilidad pública em Portugal: de la legalidad a la eficiencia y eficacia. *Auditoria Publica, 25*(diciembre), 83-93.

Almeida, J. M. d., & Marques, M. C. (2002). A Contabilidade Publica em Portugal: da Monarquia (1761) à II Républica (2002). *Economia Global e Gestão, VII*(n.º 1), 99-117.

Amaral, D. F. d. (2018). *Curso de Direito Administrativo* (Vol. I). Lisboa: Almedina.

Amorim, J. L. (1929). *Lições de Contabilidade Geral* (Vol. I). Porto: EIG.

Arévalo, A. (1942). Contabilidad de la hacienda pública. *Revista de Contabilidade e Comércio, X*(37), 49-60.

Azevedo, L. J. (1988). *Época de Portugal Económico*: Clássica Editora

Barros, H. d. G. (1885). *História da Administração Pública em Portugal Séculos XII a XV* (Vol. Tomo I). Lisboa: Impresa Nacional.

Barros, H. d. G. (1914). *História da Administração Pública em Portugal - Seculos XII a XV* (Vol. Tomo III). Lisboa: Typographia Castro Irmão.

Bell, J. (2005). *Doing your Research Project - A guide for first-time researchers in education, health and social science* Lisboa: Open University Press.

Bernardes, A. F. (2001). *Contabilidade Pública e Autárquica - POCP e POCAL* Coimbra: CEFA.

Bloch, M. (1997). *Introdução à História*: Publicações Europa América.

Brandão, H. (2015, 23 a 24 de Abril). *Um Oficial da Casa dos Contos:o contador.* Paper presented at the VII Workshop de Estudo Medievais, Porto, Portugal.

Caetano, M. (1997). *Manal de Direito Administrativo* (10º ed. Vol. I). Coimbra: Almedina.

Caiado, A. C. P. (1997). Aspectos do Sistema de Controlo Interno nas Finanças Públicas em Portugal (1761-1832). *Jornal de Contabilidade, 247*(Outubro), 264-269.

Campos, A. (1996). Aspectos da Contabilidade analítica na contabilidade pública em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio, 211*, 319-336.

Cardoso, A. C. (2015). A estruturação da Contabilidade da Coroa nos reinados de D. João I e de D. Duarte: Os Regimentos mais antigos da Casa dos Contos História. . *Revista da Faculdade de Letras da Universidade do Porto, 5, IV Série,* , 79-92.

Carmona, S., Ezzamel, M., & Gutiérrez, F. (2004). Accounting history research: Traditional and new accounting history. *Revista Española de Historia de la Contabilidad, Spanish Journal of Accounting History, 1*, 24-54.

Carnegie, G., & Napier, C. (1996). Critical and interpretative histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing and Finance, 9*, 7-39.

Carqueja, H. O. (2011). Mercador Exacto - primeiro livro, impresso, em português sobre partidas dobradas. *Revista Portuguesa de Contabilidade, 4*, 609-644.

Carr, E. H. (1990). *What is History?* . Cambridge: Penguin Books Ltd.

Carvalho, J., Silveira, O., Pires, & Simões, V. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública - De acordo com o SNC-AP*. Lisboa: Áreas Editora.

Carvalho, J. M., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Early cost accounting pratices and private ownership: the Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747. *The Accounting Historians Journal, 34 (1)*, 57-90.

Carvalho, R. d. (1982). O resurso a pessoal estrangeiro no tempo de Pombal. *Revista de História das Ideias, O Marquês de Pombal e o seu tempo*(Tomo I), 91-115.

Chambers, R. (1995). *Accounting thesaurus: five hundred years of accounting*. London: Elsevier.

Cooper, C., & Puxty, A. (1996). On the proliferation of accounting (his)tories. *Critical Perspectives on Accounting, 7*, 285-313.

Corrêa, F. A. (1930). *História Económica de Portugal* (Vol. II). Lisboa: Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade.

Corrêa, J. J. d. P. (1941). *Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial*. Lisboa: Portugália.

Cunha, A. M. V. d., Ferreira, A. d. C. S., & Fernandes, M. J. d. S. (2015). Impacto da Informação Contabilística na Reeleição dos Autarcas Portugueses. *Revista Contabilidade & Gestão, 17*(novembro), 41-88.

Curthoys, A., & Docker, J. (2006). *Is history fiction?* Sydney: UNSW Press Ltd.

Delumeau, J. (1994). *A Civilização do Renascimento* (M. Ruas, Trans. Vol. I). Lisboa: Editorial Estampa.

Esteve, E. H. (2001). Investigación Histórico-contable: Objectividad y uso de teorias sociológicas. *Partida Doble, 121*, 72-79.

Estevens, M. (2005). O relançamento do comércio em Portugal na sequência do terramoto de 1755: Estrtégia, penas impostas para restabelecer a moral e a força probatória dos livros da contabilidade. *Jornal de Contabilidade, 345*, 461-463.

Fernandes, M. J. (2005). Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira. *Jornal de Contabilidade, 341*(Agosto), 301-313.

Fernandes, M. J. d. S. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques, III*(11), 157/190.

Fleischman, R. K., Mills, P. A., & Tyson, T. N. (1996). A theoretical primer for evaluating and conducting historical research in accounting. *Accounting History, 1*, 55-76.

Fleischman, R. K., & Radcliffe, V. S. (2005). The roaring nineties: accounting history comes to age. *Accounting Historians Journal, 33*, 61-109.

Fleischman, R. K., & Tyson, T. N. (1997). Archival researches: an endangered species. *The Accounting Historians Journal, 24*, 91-10.

Franco, A. L. S. (2015). *Finanças Públicas e Direito Financeiro* (4ª ed. Vol. 2º). Coimbra: Almedina

Gaffikin, M. (2008). *Accounting theory; research regulation and accounting practice*. Sydney: Pearson-Prentice Hall.

Gaffikin, M. (2010). *What is (accounting) history? .* Paper presented at the Accounting and the State, Wellington, New Zealand: University of Wellington.

Goff, J. L. (1982). *Reflexões sobre a História*. Lisboa: Edições 70.

Gomes, Carnegie, G., Napier, C., Parker, L., & West, B. (2011). Does accounting History matter? *Accounting History, 16 (4)*, 389-402.

Gomes, D. (2000). *A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal.* (Mestrado em Contabilidade e Auditoria Dissertação). Universidade do Minho, Braga.

Gomes, D., Carnegie, G. D., & Rodrigues, L. L. (2008). Accounting change in central government: the adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting Historians Journal, 21 (8)*, 1144-1184.

Gonçalves, M. (2011). Explorando a relação Ensino-Contabilidade: Generalogia da Aula de Comércio Lisboeta. *Revista de Contabilidade & Finanças, 104*.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. C. (2013). Finanças Públicas e contavbilidade por partidas dobradas: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimerias do Erário Régio Português, 1761. *Revista Universo Contábel, 9 (2)*, 142-173.

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. d. C. (2014). Adolescência da Contabilidade por Partidas Dobradas em Portugal: O papel de um amigo do Marquês de Pombal, José Francisco da Cruz (1717-1768). *Revista de Contabilidade & Finanças, 116*(Janeiro/Março), 2-7.

Gonçalves, M., & Ribeiro, S. M. (2015). Portugal, 1759-1772: a mão visível. Instituição do sistema educativo estatal, com especial referência a Pombal e ao ensino da Contabilidade. *Revista Universo Contábil, 11 (3)*, 169-189.

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. In *Handbook of qualitative research*. Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc, 105-117

Guimarães, J. C. (1999). História e teoria da Contabilidade: breve reflexão. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, 407/408*, 258-261.

Guimarães, J. C. (2005). *História da contabilidade em Portugal - refexões e homenagens*. Lisboa: Áreas Editora.

I. Hagg, I., & Hedlund, G. (1979). Case studies in accounting research. *Accounting, Organizations and Society 4 (1-2)*, 135-143.

Júnior, J. R. C. (1941). A Contabilidade pública e a contabilidade privada. *Revista de Contabilidade e Comércio, IX*(34), 158-163.

Kaplan, R. (1998). Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research, 10*, 89-118.

Lira, M. (2010). Caracterização da Evolução da Contabilidade em Portugal: do século XII a meados do século XVIII. *Sociedade, Contabilidade e Gestão, 5*, 52-68.

Lira, M. (2011). A Evolução da contabilidade pública em Portugal até ao século XVIII. *Revista Portuguesa de Contabilidade, 2*, 233-252.

Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a contabilidade pública em Portigal seu passado, presente e futuro (1222-2016). *Revista Evidenciação Contábil & Finanças, 5*, 121-143.

Lobo, U., & D'Auria, F. (1940). Mutações patrimoniais nos orçamentos públicos. *Revista de Contabilidade e Comércio, VIII*(31), 267-277.

Machado, A. J. C. (1997). Gestão Patrimonial e Financeira dos Organismos Autónomos do Estado - Sistema de Contabilidade Financeira. *Jornal de Contabilidade, 243*(Junho), 159-167.

Marcos, R. M. d. F. (1997). *As Companhias Pombalinas : contributo para a história das sociedades por acções em Portugal*. Coimbra: Almedina.

Marginson, D. (2004). The Case Study, The Interview and the Issues: A Personal Reflection. In Elsevier (Ed.), *The real life guide to accounting research - a behind-the-scenes view of using qualitative research methods* (pp. 325-337). London: Elsevier.

Marques, M. d. C. d. C. (2001). Da Contabilidade Pública Tradicional à Contabilidade Pública Actual. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, 33*(435), 693-703.

Marques, M. d. C. d. C. (2002). La contabilidad pública en Portugal en los tiempos de la monarquía. *AECA - Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 59*(mayo-agosto), 40-43.

Marques, M. d. C. d. C. (2003a). A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *Education Policy Analysis Archives, 13*(november), 1-18.

Marques, M. d. C. d. C. (2003b). Tendênicas recentes de abordagem à Contabilidade Pública em Portugal. *Revista Contabilidade & Finanças, 31*(janeiro/abril), 96-108.

Martins, M. A. (1959). *Em Portugal Houve Sempre Fiscalização de Contas*. Paper presented at the 3º Congresso Internacional das Instituições de Contrôle das Finanças Públicas, Lisboa.

Martins, R. M. d. E. (1952). Para a história da Contabilidade Pública em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio, XX*(n.º 80).

Mattoso, J. (1992). *História de Portugal - Antes de Portugal* (Vol. 1º). Lisboa: Círculo de Leitores.

Mattoso, J. (1993a). *História de Portugal - A Monarquia Feudal (1096-1480)* (Vol. 2º). Lisboa: Círculo de Leitores.

Mattoso, J. (1993b). *História de Portugal - O Antigo Regime (1620-1807)* (Vol. 4º). Lisboa: Círculo de Leitores.

Mattoso, J. (1993c). *História de Portugal - O Liberalismo (1807-1890)* (Vol. 5º). Lisboa: Círculo de Leitores.

Mattoso, J. (1993d). *História de Portugal - Portugal em Transe* (Vol. VIII). Lisboa: Círculos de Leitores.

Mattoso, J. (1993e). *A Segunda Fundação - 1890-1926* (Vol. 6º). Lisboa: Círculo de Leitores.

Mattoso, J. (1994). *História de Portugal - O Estado Novo* (Vol. 7). Lisboa: Círculo de Leitores.

Melleray, F., Jeze, G., & Gonod, P. (2011). *Les Principes Généraux Du Droit Administratif* (Vol. 3). Paris: Bibliotheque Dalloz.

Merino, B., & Mayper, A. (1993). Accounting History and empirical research. *Accounting Historians Journal, 20 (2)*, 237-267.

Miller, P., Hopper, T., & Laughlin, R. (1991). The new accounting history. *Accounting, Organisations and Society, 16*, 395-404.

Monteiro, M. A. d. B. (1956). "Contabilidade Pública e Digrafia". *Revista de Contabilidade e Comércio, LXIV Jan e Março, n.º 93*.

Monteiro, M. N. (2004). *Pequena História da Contabilidade* (2ª ed.). Lisboa: Europress.

Monteiro, S. M. d. S. (2001). Tendências Actuais da Contabilidade Autárquica. *Revista de Contabilidade e Comércio, LVIII*(229), 213-477.

Munslow, A. (2007). *Narrative and history*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.

Napier, C. (1989). Research Directions in Accounting History. *British Accounting Review, 21*, 265-253.

Napier, C. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society, 31*, 445-507.

Oliveira, A. C. d. (2013). *Direito das Autarquias Locais* (2ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

Oliveira, I. d. S. (1957). A Propósito de Serviços Municipalizados. *Revista de Contabilidade e Comércio, XXV*(98), 239-246.

Oliveira, I. M. G. (2009). A Contabilidade da Real Companhia Velha no período Pombalino (1756-1777). *Jornal de Contabilidade, Novembro*, 361-374.

Oliveira, J. C. L. d. (1944). A Contabilidade do Estado. *Revista de Contabilidade e Comércio, XII*(47 e 48), 339 - 349.

Paixão, J. C., & Lourenço, A. (1996). O controlo das contas públicas: um passado, uma história. *Revista do tribunal de Contas, n.º 26, julho - dezembro*, 321-350.

Paixão, J. C., & Lourenço, M. (1995). *Contos do Reino e Casa*. Lisboa: Tribunal de Contas.

Pardal, L., & Correia, E. (1995). *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. Porto: Areal.

Parker, L. (1997). Informing historical research in accounting and management. *The Accounting Historians Journal, 24*, 111-150.

Parker, L. D. (1997). Informing historical research in accounting and management. *The Accounting Historians Journal, vol. 24*, pp 111-150.

Pascoal, T. M. R., & Ribeiro, J. H. V. (2002). Contabilidade de Gestão no sector Público administrativo português: Evolução histórica recente. *Jornal de Contabilidade, 298*, 9-17.

Perdigão, J. d. A. (1950). Vantagens para a Contabilidade da regulamentação dos Técnicos de Contas *Revista de Contabilidade e Comércio, XVIII*(n.º 69), 49.

Pereira, G. M. (2000). A Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro em 1784, segundo um relatório de Luís Pinto de Sousa Coutinho II *Douro - Estudos & Documentos, 9*, 155-178.

Peres, D., & Cruz, A. (1965). *História da Cidade do Porto* (Vol. 1). Porto: Livraria Civilização Editora.

Pimenta, P. (1934). O Marquez de Pombal regulamentou as profissões de técnicos de contas. *Revista de Contabilidade e Comércio, II*(8), 289-295.

Pinto, A. C. (1998). A Execução Orçamental no POCP *Jornal de Contabilidade, 260*(Novembro), 332-260.

Pires, A. M. M. (2001). Da Antiguidade aos nossos dias - As metamorfoses do objecto de estudo da contabilidade. *Jornal de Contabilidade, 293*, 257 - 273.

Previts, G., Parker, L., & Coffman, E. (1990). An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. *Abacus, 26 (2)*, 1-16.

Portugal. Instituto dos Arquivos Nacionais / Torre do Tombo (1999) Chancelarias Portuguesas: D. Duarte In (Vol. 2). Lisboa: Centro de Estudos Históricos da Universidade Nova de Lisboa.

Portugal. Instituto dos Arquivos Nacionais / Torre do Tombo (1999) Chancelarias Portuguesas: D. João I In (Vol. 3, t. II), doc 831 e doc. 1109. Lisboa: Centro de Estudos Históricos da Universidade Nova de Lisboa.

Portugal. Instituto dos Arquivos Nacionais / Torre do Tombo (s/d) Chancelarias Portuguesas: D. Duarte (vol. 1, t. II), doc. 589 e doc. 831; e (vol. 3), doc. 178, doc. 190 e doc. 628. In.

Quivy, R., & Campenhoudt, L. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (J. Marques, M. Mendes, & M. Carvalho, Trans. 4ª ed.). Lisboa: Gradiva.

Rank, L. (2010). *Theory And Practice Of History Edited With An Introduction*. London: Taylor & Francis

Rau, V. (1951). *A Casa dos Contos*. Coimbra: Instituto de Estudos Históricos Dr. António de Vasconcelos.

Rocha, A., & Gomes, D. R. d. R. (2002). Um contributo para a história da Contabilidade em Portugal (século XIV a XVII). *Revista de Contabilidade e Comércio, 231*, pp 591 a 639.

Rocha, A. S., & Carvalho, J. B. d. C. (1996). A Contabilidade Analítica nos organismos públicos em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio, 210*, 199-218.

Rodrigues, L. L., & Gomes, D. (2002). Evolução da Profissão dos Técnicos de Contas em Portugal: Do Marquês do Pombal até aos nossos dias. *Jornal de Contabilidade, 302*, 131-141.

Rodrigues, L. L., Gomes, D., & Craig, R. (2003). Aula do Comércio: primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no mundo? *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 34*, 46-54.

Rodrigues, L. L., Gomes, D., & Craig, R. (2004). Portuguese School of Commerce, 1759-1844: a reflection of the "Enlightenment". *Accounting Historians Journal, 9 (3)*, 53-71.

Rodrigues, M. B. (1995). A Contabilidade Pública – Breve Resumo Histórico. *Jornal de Contabilidade, n.º 215*.

Rodrigues, M. B. (2001). Companhia da Fábrica de Sedas, 2ª adinistração: 1745-1747. Contabilidade de custo. *Boletim APECA, 104*, 13-18.

Rodrigues, M. J. B. (1996). "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, Ano LXIV Jan e Março n.º 93*.

Rodrigues, M. J. B. (1999). Aspectos Financeiros e Monetários do nascimento da civilização portuguesa – "O Morabitino – século XII e XIII – um nobre antepassado do euro". *Jornal de Contabilidade, Setembro, n.º 270*.

Rodrigues, M. J. B. (2000). Extinção do Erário Régio em 1832. *Jornal de Contabilidade, 281*, 238-246.

Rodrigues, M. J. B. (2002). A Contabilidade Pública em Portugal Origens - Breve resumo. *Jornal de Contabilidade, fevereiro, n.º 299*.

Rosa, G. (1936). Serviços Municipalizados - Consideraões Gerais. *Revista de Contabilidade e Comércio, IV*(16), 331-352.

Rusen, J. (2005). *History Narration, Interpretation*. London: Berghahn Books.

Ryan, B., Scapens, R., & Theobal, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Thomson.

Santos, P. A. (2008). *Aplicação e Harmonização dos Planos Oficiais de Contabilidade na Administração Pública Portuguesa.* (Doutoramento). Universidade Lusíada de Lisboa, Lisbao.

Sargiacomo, M., & Gomes, D. (2010). Accounting and accountability in local government: Contributions from accounting history research. . *Accounting History, 16 (3)*, 253-290.

Serrão, J. V. (1996). *História de Portugal. O Despotismo Iluminado (1750-1807)* (4ª ed. Vol. V). Lisboa: Editorial Verbo.

Silva. (1995). Bosquejo duma sucinta histórica da Contabilidade em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio, LII (205)*, 117-128.

Silva, F. R. d. (1999). História local: objectivos, métodos, fontes. In *In Memoriam* (Vol. Vol. II, pp. 383-395). Porto: Faculdade de Letras da Universidade do Porto.

Silva, F. V. G. (1938). *A Regulamentação da Escrituração Mercantil*. Lisboa: Livraria Sá da Costa.

Silva, G. d. (1992). Bosquejo duma sucinta história da Contabilidade em Portugal *Revista de Contabilidade e Comércio, XLVII/XLVIII* (n.º 187).

Silva, M. A. d. C. e. (1940). Principios a que obedece a elaboração do Orçamento Geral do Estado. *Revista de Contabilidade e Comércio, VIII*(30), 209-219.

Silva, S. M., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M. (2016). *Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma análise institucional*. Paper presented at the XVII AECA, Bragança.

Simões, V. M. L. (1998). Os Princípios Contabilísticos Do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). *Jornal de Contabilidade, 251*(Fevereiro), 33-36.

Soares, S. P. (1999). Alguns aspectos da evolução e situação actual do sistema de controlo interno da administração financeiro do Estado. *Jornal de Contabilidade, 268*(Julho), 235-238.

Vaz, A. T. (2016). *A Contabilidade Pública em Portugal - A evolução* Paper presented at the XVII - Encuentro AECA, Bragança.

Ventura, L., & Oliveira, A. R. d. (2011). *Chancelaria de D. Afonso III Livro II e Livro III*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.

Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In M. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 129-163). Lisboa: Escolar Editora.

Warren, R. P. (1961). *The Legacy of the Civil War*. New York: Random House.

Yin, R. (2009). *Case study research: Design and methods* (4th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Fontes Primárias

Bula “Manifestis probarum” do Papa Alexandre III. Arquivo Nacional da Torre do Tombo. Código de Referência PT/TT/BUL/0016/20 com cota atual Bulas, mç. 16 n.º 20.

Carta Constituicional da Monarquia Portuguesa de 29 de abril de 1826. Imprensa Régia.

Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761 - Regimento do Erário. - Lisboa: Officina de Miguel Rodrigues.

Carta de Lei de 25 de Abril de 1835. Divisão Administrativa do paiz.

Carta de Lei de 9 de setembro de 1908. Lisboa: Imprensa Nacional

Código Administrativo de 1936. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 27:424 de 31 de dezembro de 1936. Lisboa: Empresa Jurídica Editora, 1937.

Código Administrativo Português de 1878, publicado por Carta de Lei de 6 de maio de 1878.

Código Administrativo Portuguez de 1842, de 18 de março. Lisboa: Imprensa Nacional.

Código Administrativo Portuguez de 1886. Decreto de 17 de julho. Coimbra:Imprensa da Universidade 1892.

Código Comercial Português, aprovado por carta de lei de 28 de junho de 1888.

Código Commercial Portuguez aprovado por Decreto de 18 de setembro de 1833.

Constituição da Républica Portuguesa de 10 de abril de 1976. Publicado no n.º 86, Série I do Diário da República.

Constituição de 11 de abril de 1933. Publicado no Diário do Governo de 22 de Fevereiro de 1933, nos termos do Decreto n.º 22:241, dessa data, e entrada em vigor em 11 de abril de 1933.

Constituição Política da Monarquia Portuguesa de 1822, decretada em 23 de Setembro de 1822 , e termo de aceitação assinado por D. João VI em 1 de Outubro de 1822.

Decreto com força de Lei de 11 de Abril de 1911, que visava a reformulação do Tribunal de Contas.

Decreto da Fazenda de 12 de Junho de 1835

Decreto de 17 de maio de 1836. Colecção de Leis e Outros Documentos Oficias. Lisboa: Imprensa Nacional, 1836.

Decreto de 18 de agosto de 1843

Decreto de 18 de Julho de 1835. Organização Administrativa. Ministri e Secretário de Estado dos Negócios do Reino. Palácios das Necessidades.

Decreto de 22 de maio de 1756 do Conselho da Fazenda

Decreto de 22 de março de 1756 do Conselho da Fazenda

Decreto de 30 de dezembro de 1839

Decreto de 6 de novembro de 1836. Coleção Oficial de Legislação Portuguesa. Lisboa, Imprensa Nacional: Lisboa.

Decreto n.º 13:350 de 28 de março de 1927. Ministério do Interior - Direcção Geral da Administração Política e Civil. Publicado no n.º 64, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto n.º 13:913 de 8 de julho de 1927. Ministério do Interior - Direcção Geral da Administração Política e Civil. Publicado no n.º 143, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto n.º 15:465 de 14 de maio de 1928. Ministério das Finanças - Secretaria Geral. Publicado no n.º 109, I Série, do Diário do Govêrno.

Decreto n.º 16:670 de 27 de março de 1929. Ministério das Finanças - Secretaria Geral. Publicado no n.º 70, I Série, 1.º Suplemento, do Diário do Govêrno.

Decreto n.º 18:381 de 24 de maio de 1930. Ministério das Finanças - Direcção Geral da Contabilidade Pública. Publicado no n.º 119, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto n.º 18:962 de 25 de outubro de 1930. Ministério das Finanças - Secretaria Geral. Publicado no n.º 249, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto n.º 22:520 de 13 de maio de 1933. Ministério do Interior - Direcção Geral de Administração Política e Civil. Publicado no n.º 105, I Série do Diário do Govêrno

Decreto n.º 22:521 de 13 de maio de 1933. Ministério do Interior - Direcção Geral de Administração Política e Civil. Publicado no n.º 105, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto n.º 23 de 16 de maio de 1832. Implantação do sistema administrativo.

Decreto n.º 5:519 de 8 de maio de 1919. Ministério das Finanças. Publicado no n.º 96, I Série do Diário do Governo.

Decreto Regulamentar n.º 66/77. De 29 de setembro. Presidência do Conselho de Ministros e Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. Publicado no n.º 226, I Série do Diário da República.

Decreto Regulamentar n.º 92-C/84 de 28 de dezembro. Presidência do Conselho de Ministros e Ministérios da Administração Interna e das Finanças e do Plano. Publicado no n.º 166, 3.º suplemento, I Série do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 100/84 de 29 de março. Presidência do Conselho de Ministros e Ministério da Administração Interna. Publicado no n.º 75, I Série do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 112/88 de 02 de abril de 1988. Ministério das Finanças. Publicado no n.º 77, I Série, do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 158/96 de 3 de setembro de 1996. Ministério das Finanças. Publicado no n.º 204, I-A Série do Diário da República

Decreto-Lei n.º 170/79 de 25 de julho de 1979. Ministério da Administração Interna. Publicado no n.º 170, I Série do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 232/97 de 03 de setembro. Ministério das Finanças. Publicado no n.º 203, I-A Série do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 24:914 de 10 de janeiro de 1935. Ministério das Finanças - Direcção Geral da Contabilidade Pública. Publicado no n.º 8, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto-Lei n.º 243/79 de 25 de julho. Ministério da Administração Interna. Publicado no n.º 170, I Série do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 25:299 de 6 de maio de 1935. Ministério das Finanças - Direcção Geral da Contabilidade Pública. Publicado no n.º 102, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto-Lei n.º 305/71 de 15 de julho de 1971. Ministério das Finanças - Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. Publicado no n.º 165,I Série do Diário do Govêrno.

Decreto-Lei n.º 31:095 de 31 de dezembro de 1940 que aprova o Código Administrativo. Ministério do Interior - Direcção Geral de Administração Política e Civil. Publicado no n.º 303, 1.º suplemento, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto-Lei n.º 31:386 de 14 de julho de 1941. Ministério do Interior - Direcção Geral da Administração Política e Civil. Publicado no n.º 161, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de julho de 1983. Ministérios das Finanças e do Plano, da Administração Interna e da Reforma Administrativa. Publicado no n.º 166, I Série do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 45:005 de 27 de abril de 1963 que aprova o Código de Processo das Contribuições e Impostos. Ministério das Finanças - Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. Publicado no n.º 100,I Série do Diário do Govêrno.

Decreto-Lei n.º 450/88 de 12 de dezembro de 1988. Ministério das Finanças. Publicado no n.º 285, I Série, do Diário da República.

Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro de 1977. Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. Publicado no n.º 31, 2.º Suplemento, I Série do Diário do Govêrno.

Decreto-Lei n.º 98/84 de 29 de março de 1984. Lei das Finanças Públicas Presidência do Conselho de Ministros e Ministério da Administração Interna. Publicado no n.º 75, I Série do Diário da República.

Lei de 21 de agosto de 1822

Lei de 27 de maio publicada no Diário do Governo n.º 124 de 29 de maio de 1911. Pp 227 2

Lei n.º 1/79. Leia das Finanças Locais de 2 de janeiro de 1979. Publicado no n.º 1, I Série do Diário da República

Lei n.º 1/87 de 6 de janeiro. Assembleia da República. Publicado no n.º 4, I Série do Diário da República.

Lei n.º 1024 de 23 de agosto de 1920. Ministério do Interior - Direcção Geral da Administração Política e Civil. Publicado no n.º 163, I Série do Diário do Govêrno.

Lei n.º 2145 de 24 de dezembro de 1969. Presidência da República. Publicada no n.º 299, I Série do Diário do Governo.

Lei n.º 401 de 09 de setembro de 1915. Ministério do Interior - Direcção Geral da Administração Política e Civil. Publicado no n.º 181, I Série do Diário do Govêrno.

Lei n.º 42/98 de 6 de agosto. Assembleia da República. Publicado no n.º 180, I Série do Diário da República.

Lei n.º 58/98 de 18 de agosto de 1998. Assembleia da República. Publicado no n.º 189, I-A Série do Diário da República.

Lei n.º 79/77 de 25 de outubro. Assembleia da República. Publicado no n.º 247, I Série do Diário da República.

Lei n.º 88 de 7 de agosto de 1913. Ministério do Interior - Direcção Geral da Administração Política e Civil. Publicado no n.º 183, I Série do Diário do Govêrno.

Reforma da Contabilidade Pública de 1907, instituida pela Lei de 20 de março

Regulamento de 13 de novembro de 1863

Regulamento de 31 de Agosto de 1881

Regulamento Geral da Contabilidade Pública de 13 de novembro de 1863. Precedido do Relatorio e do Decreto que o approvou e acompanhado dos modelos que lhe são concernentes. Imprensa Nacional.

Regulamento Geral da Contabilidade Pública de 31 de agosto de 1881. Direção geral da Contabilidade Pública. Ministério dos Negócios da Fazenda.

Tratado de Adesão de Portugal à Comunidade Económica Europei, assinado em Lisboa a 12 de Junho de 1985.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Alterações às normas orçamentais da Câmara Municipal face ao primeiro normativo de 1972.

Alterações às normas orçamentais da Câmara Municipal do Porto face ao primeiro normativo de análise (1972)

1972

DESPESA

Art.º 5.º — A autorização para a realização de despesas, será concedida por deliberação camarária ou por despacho do Presidente da Câmara exarado sobre proposta de autorização de despesas, numerada seguidamente, da Direcção de Serviços que administra a verba e da qual constará além do capítulo, artigo e alínea do orçamento em que o encargo a contrair esteja compreendido, a disponibilidade da respectiva dotação levando em conta a importância das autorizações ainda não processadas ou pagas. As propostas para deliberação camarária ou para despacho do Presidente da Câmara, deverão ser prèviamente informadas pela Direcção dos Serviços de Finanças.

Art.º5

1979

DESPESA

Art.º 5.º — A autorização para a realização de despesas, será concedida por deliberação camarária ou por despacho do Presidente da Câmara, exarada sobre proposta de autorização de despesas, numerada seguidamente, da Direcção de Serviços que administra a verba e da qual constará além do capítulo, artigo e alínea do orçamento em que o encargo a contrair esteja compreendido, a disponibilidade da respectiva dotação levando em conta a importância das autorizações ainda não processadas ou pagas. As propostas para deliberação camarária ou para despacho do Presidente da Câmara, deverão ser previamente informadas pela Direcção dos Serviços de Finanças.

§ único — As propostas para realização de despesas, cuja autorização esteja delegada nos directores de serviços, não carecem de prévia informação da D.S.F., quando de importância inferior a 5 000$00, mas os serviços e as secções de contabilidade ficam responsáveis pelo cumprimento de todos os preceitos legais e regulamentares respeitantes à realização de despesas, designadamente quanto a classificação e cabimento.

1972

Art.º 8.º — Deverá ser observado rigorosamente o regime de duodécimos das dotações orçamentais, independentemente da restrição imposta no art.º 10.º, aguardando-se que as despesas a pagar tenham cabimento no saldo dos duodécimos vencidos.

Art.º 8

§ único — Exceptuam-se, quanto ao regime de duodécimos:

a) As despesas dos capítulos I e XIV do orçamento;

b) As despesas certas, obrigatórias, permanentes ou pagas em prestações periódicas e adiantadas, tais como anuidades telefónicas, assinatura do «Diário do Governo» ou outras publicações, aquisição de bilhetes de assinatura do Serviço de Transportes, taxas de saneamento, etc.

1979

Art.º 8.º — Deverá ser observado rigorosamente o regime de duodécimos das dotações orçamentais, independentemente da restrição imposta no art.º 10.º, aguardando-se que as despesas a pagar tenham cabimento no saldo dos duodécimos vencidos.

§ único — Exceptuam-se, quanto ao regime de duodécimos:

a) As despesas dos capítulos I e XV do orçamento;

b) As despesas certas, obrigatórias, permanentes ou pagas em prestações periódicas e adiantadas, tais como anuidades telefónicas, assinatura do «Diário da República» ou outras publicações, aquisição de bilhetes de assinatura do Serviço de Transportes, taxas de saneamento, etc.

1980

Art.º 8.º - Deverá ser observado rigorosamente o regime de duodécimos das dotações orçamentais, independentemente da restrição imposta no art.º 10.º, aguardando-se que as despesas a pagar tenham cabimento no saldo dos duodécimos vencidos.

§ único - Excuptuam-se, quanto ao regime de duodécimos:

a) As despesas dos capítulos I, II e XV da classificação orgânica e do capítulo 08 da classificação económica, com excepção do grupo 07 - MAQUINARIA E EQUIPAMENTO.

b) As despesas certas, obrigatórias, permanentes ou pagas em prestações periódicas e adiantadas, tais como anuidades telefónicas, assinatura do "Diário da República" ou outras publicações, aquisição de bilhetes de assinatura do Serviço de Transportes, taxas de saneamento, etc..

1972

Art.º 23.º — As despesas até 500 000$00, tratando-se de obras e até 250 000$00 nos casos de fornecimentos podem realizar-se sem concurso público; quanto às despesas superiores a estas importâncias poderá o Presidente dispensar o concurso público, até ao limite fixado no art.º 99.º do Código Administrativo, desde que a proposta se apresente neste sentido devidamente justificada e possa enquadrar-se nas disposições dos art.ºs 360.º e 361.º do mesmo Código.

§ único — Não poderá fazer-se desdobramento de empreitadas ou fornecimentos que no seu conjunto excedam as importâncias fixadas no corpo deste artigo.

1977 **Art.º 23**

Art.º 23.º — As despesas até 1 000 000$00, tratando-se de obras e até 500 000$00 nos casos de fornecimentos podem realizar-se sem concurso público; quanto às despesas superiores a estas importâncias poderá o Presidente dispensar o concurso público, até ao limite fixado no art.º 99.º do Código Administrativo, desde que a proposta se apresente neste sentido devidamente justificada e possa enquadrar-se nas disposições dos art.ºs 360.º e 361.º do mesmo Código.

§ único — Não poderá fazer-se desdobramento de empreitadas ou fornecimentos que no seu conjunto excedam as importâncias fixadas no corpo deste artigo.

1983

Art.º 23º - Os processos de formação dos contratos de obras e fornecimentos, a adoptar pelos serviços, são os seguintes:

a) Concurso público - para obras e aquisições de bens ou serviços de valor superior a 1 000 contos;

b) Concurso limitado - para obras de valor superior a 500 contos e aquisições de bens e serviços de valor até 1 000 contos;

c) Ajuste directo - para obras de valor até 500 contos

Art.º 24

1984

Art.º 23.º – Os processos de formação dos contratos de obras e fornecimentos, a adoptar pelos serv
seguintes:

a) Concurso público – para obras de valor superior a 7500 contos e aquisições de bens e serviços de v
a 3000 contos.
b) Concurso limitado – para obras de valor superior a 2000 contos e até 7500 contos e aquisiçõe
serviços de valor até 3000 contos;
c) Ajuste directo – para obras de valor até 2000 contos.

§ único – Não poderão fazer-se desdobramentos de empreitadas ou fornecimentos que no seu conju
as importâncias fixadas no corpo deste artigo.

1972

Art.º 24.º — As aquisições ou fornecimentos de valor superior a 1 000$00 e as obras ou trabalhos de valor superior a 2 000$00, deverão ser precedidas de consulta a quatro fornecedores ou empreiteiros, pelo menos. As propostas serão apresentadas em sobrescrito fechado, e abertas, numeradas e rubricadas pelo respectivo Director de Serviços.

§ único — No caso de absoluta impossibilidade de realizar a consulta deverá obter-se autorização prévia do Presidente da Câmara, mediante informação devidamente justificada.

1976

Art.º 24.º — As aquisições ou fornecimentos de valor superior a 2 000$00 e as obras ou trabalhos de valor superior a 4 000$00, deverão ser precedidas de consulta a quatro fornecedores ou empreiteiros, pelo menos. As propostas serão apresentadas em sobrescrito fechado, e abertas, numeradas e rubricadas pelo respectivo Director de Serviços.

§ único — No caso de absoluta impossibilidade de realizar a consulta deverá obter-se autorização prévia do Presidente da Câmara, mediante informação devidamente justificada.

1979

Art.º 24.º — As aquisições ou fornecimentos de valor superior a 5 000$00 e as obras ou trabalhos de valor superior a 10 000$00, deverão ser precedidas de consulta a quatro fornecedores ou empreiteiros, pelo menos. As propostas serão apresentadas em sobrescrito fechado, e abertas, numeradas e rubricadas pelo respectivo Director de Serviços.

§ único — No caso de absoluta impossibilidade de realizar a consulta deverá obter-se autorização prévia do Presidente da Câmara, mediante informação devidamente justificada.

1980

Art.º 24.º - As aquisições ou fornecimentos de valor superior a 10 000$00 e as obras ou trabalhos de valor superior a 20 000$00, deverão ser precedidas de consulta a quatro fornecedores ou empreiteiros, pelo menos. As propostas serão apresentadas em sobrescrito fechado, e abertas, numeradas e rubricadas pelo respectivo Director de Serviços.

§ único - No caso de absoluta impossibilidade de realizar a consulta deverá obter-se autorização prévia do Presidente da Câmara, mediante informação devidamente justificada.

1981

Art. 24.º – As aquisições ou fornecimentos de valor superior a 20 000$00 e as obras ou trabalhos de valor superior a 50 000$00, deverão ser precedidas de consulta a quatro fornecedores ou empreiteiros, pelo menos. As propostas serão apresentadas em sobrescrito fechado, e abertas, numeradas e rubricadas pelo respectivo Director de Serviços.

§ único – No caso de absoluta impossibilidade de realizar a consulta deverá obter-se autorização prévia do Presidente da Câmara, mediante informação devidamente justificada.

1983

Artº 249 - Para as aquisições de bens ou
ços, de valor superior a 100 000$00, e as obr
trabalhos de valor superior a 200 000$00, dev
convidados três fornecedores ou empreiteiros,
menos e as respostas destes, apresentadas em
crito fechado e lacrado, serão abertas, numer
rubricadas pelo respectivo director de serviç

§ único - Nos casos em que seja lícito re
ao ajuste directo, no processo deve ficar com
a consulta a, pelo menos, três entidades.

1984

Art.º 24.º – Para as aquisições de bens ou serviços, de valor superior a 100 000$, e as obras ou tra
superior a 250 000$, deverão ser convidados três fornecedores ou empreiteiros, pelo menos, e as res
apresentadas em sobrescrito fechado e lacrado, serão abertas, numeradas e rubricadas pelo respectivo direc

§ único – Nos casos em que seja lícito recorrer ao ajuste directo, no processo deve ficar comprovac
pelo menos, três entidades.

1972

Art.º 27.º — Cada autorização de despesa será liquidada por uma só vez, mas quando as circunstâncias obriguem à sua liquidação parcelar, mencionar-se-á no documento de despesa a importância da autorização, a soma já liquidada e o saldo disponível da mesma autorização.

§ 1.º — As despesas de importância superior a 200$00 deverão ser processadas a favor dos fornecedores, empreiteiros ou interessados, salvo em casos devidamente justificados.

§ 2.º — De cada recibo deverá constar discriminadamente o objecto da despesa de forma a que o credor possa conhecer fàcilmente a origem do seu crédito.

Art.º 27

1977

Art.º 27.º — Cada autorização de despesa será liquidada por uma só vez, mas quando as circunstâncias obriguem à sua liquidação parcelar, mencionar-se-á no documento de despesa a importância da autorização, a soma já liquidada e o saldo disponível da mesma autorização.

§ 1.º — As despesas de importância superior a 300$00 deverão ser processadas a favor dos fornecedores, empreiteiros ou interessados, salvo em casos devidamente justificados.

§ 2.º — De cada recibo deverá constar discriminadamente o objecto da despesa de forma a que o credor possa conhecer facilmente a origem do seu crédito.

1978

Art.º 27.º — Cada autorização de despesa será liquidada por uma só vez, mas quando as circunstâncias obriguem à sua liquidação parcelar, mencionar-se-á no documento de despesa a importância da autorização, a soma já liquidada e o saldo disponível da mesma autorização.

§ 1.º — As despesas de importância superior a 500$00 deverão ser processadas a favor dos fornecedores, empreiteiros ou interessados, salvo em casos devidamente justificados.

§ 2.º — De cada recibo deverá constar discriminadamente o objecto da despesa de forma a que o credor possa conhecer facilmente a origem do seu crédito.

1980

Art.º 27.º - Cada autorização de despesa será liquidada por uma só vez, mas quando as circunstâncias obriguem à sua liquidação parcelar, mencionar-se-á no documento de despesa a importância da autorização, a soma já liquidada e o saldo disponível da mesma autorização.

§ 1.º - As despesas de importância superior a 1 000$00 deverão ser processadas a favor dos fornecedores, empreiteiros ou interessados, salvo em casos devidamente justificados.

§ 2.º - De cada recibo deverá constar discriminadamente o objecto da despesa de forma a que o credor possa conhecer facilmente a origem do seu crédito.

1983

Artº 27º - Cada autorização de despesa será liquidada por uma só vez, mas quando as circunstâncias obriguem à sua liquidação parcelar, mencionar-se-á no documento de despesa a importância da autorização, a soma já liquidada e o saldo já disponível da mesma autorização.

§ 1º - As despesas de importância superior a 1 500$00 deverão ser processadas a favor dos fornecedores, empreiteiros ou interessados, salvo em casos devidamente justificados.

Art.º. 32

1972

Art.º 32.º — Cada serviço que tenha a seu cargo a execução ou o pagamento de obras de importância superior a 1 000$00, deverá ter uma conta corrente com cada obra de forma a que em qualquer momento se possa conhecer o seu custo. Nessa conta corrente serão lançadas todas as despesas com o pessoal, exceptuando o dirigente, e com o pagamento de materiais, transportes, etc.

§ único — Até ao dia 31 de Janeiro de cada ano será enviada pelas respectivas Secções de Contabilidade à Repartição do Património nota de todas as despesas feitas com construções e obras novas, ampliação e melhoramento dos edifícios e outras propriedades municipais, devidamente descriminada em relação a cada edifício ou terreno.

1977

Art.º 32.º — Cada serviço que tenha a seu cargo a execução ou o pagamento de obras de importância superior a 2 000$00, deverá ter uma conta corrente, com cada obra de forma a que em qualquer momento se possa conhecer o seu custo. Nessa conta corrente serão lançadas todas as despesas com o pessoal, exceptuando o dirigente, e com o pagamento de materiais, transportes, etc.

§ único — Até ao dia 31 de Janeiro de cada ano será enviada pelas respectivas Secções de Contabilidade à Repartição do Património nota de todas as despesas feitas com construções e obras novas, ampliação e melhoramento dos edifícios e outras propriedades municipais, devidamente descriminada em relação a cada edifício ou terreno.

1979

Art.º 32.º — Cada serviço que tenha a seu cargo a execução ou o pagamento de obras de importância superior a 5 000$00, deverá ter uma conta corrente, com cada obra, de forma a que em qualquer momento se possa conhecer o seu custo. Nessa conta corrente serão lançadas todas as despesas com o pessoal, exceptuando o dirigente, e com o pagamento de materiais, transportes, etc.

§ único — Até ao dia 31 de Janeiro de cada ano será enviada pelas respectivas Secções de Contabilidade à Repartição do Cadastro da Propriedade Imobiliária nota de todas as despesas feitas com construções e obras novas, ampliação e melhoramento dos edifícios e outras propriedades municipais, devidamente discriminada em relação a cada edifício ou terreno.

1980

Art.º 32.º - Cada serviço que tenha a seu cargo a execução ou o pagamento de obras de importância superior a 20 000$00, deverá ter uma conta corrente, com cada obra, de forma a que em qualquer momento se possa conhecer o seu custo. Nessa conta corrente serão lançadas todas as despesas com o pessoal, exceptuando o dirigente, e com o pagamento de materiais, transportes, etc.

§ único - Até ao dia 31 de Janeiro de cada ano será enviada pelas respectivas Secções de Contabilidade à Repartição do Património nota de todas as despesas feitas com construções e obras novas, ampliação e melhoramentos dos edifícios e outras propriedades municipais, devidamente descriminada em relação a cada edifício ou terreno.

Art.º 34

1972

Art.º 34.º — No mês de Dezembro observar-se-á o seguinte:

1.º — Depois de 15 de Dezembro só por motivo excepcional e devidamente fundamentado serão autorizadas despesas;

2.º — Os serviços que processem folhas quinzenais de salários, providenciarão de maneira a incluir nas folhas os salários prováveis a pagar até ao dia 31, sem embargo de promoverem a sua retenção ou reposição quando posteriormente verifiquem que o assalariado não tem direito a receber a importância processada;

3.º — Deverão ser remetidos à Repartição de Contabilidad até ao dia 31 de Dezembro todos os processo de despesa a realizar por conta das dotações orçamentais do ano económico corrente.

1980

Art.º 34.º - No mês de Dezembro observar-se-á o seguinte:

1.º - Depois de 10 de Dezembro só por motivo excepcional e devidamente fundamentado serão autorizadas despesas;

2.º - Deverão ser remetidos à Contabilidade Central até ao dia 20 de Dezembro todos os processos de despesa a realizar por conta das dotações orçamentais do ano económicr corrente.

Art.º 35

1972

Art.º 35.º — Os fundos permanentes e os vencimentos o salários que tenham sido adiantados nos termos do n.º 2.º d artigo anterior e que se reconheça terem sido indevidament abonados, deverão ser repostos ao cofre municipal até ao di 20 de Janeiro do ano seguinte.

1980

Art.º 35.º - Os fundos permanentes de verão ser repostos ao cofre municipal até ao dia 5 de Janeiro do ano seguinte.

Art.º 38

1972

Art.º 38.º — A administração das verbas orçamentada compete às Direcções de Serviços, quanto às verbas incluída nos respectivos capítulos. As verbas dos capítulos 1.º, 2.º, 3.º 4.º, 13.º e 14.º, serão administradas pela D. S. F.

Exceptuam-se:

a) Fardamentos — a administrar pela D. S. T. E.

b) Moradias Económicas (art.º 116.º) e Plano de Melho ramentos para a cidade do Porto (art.º 121.º) — a administrar pela D. S. H.

c) Conservação de imóveis onde se encontram instalado serviços do Estado (art.º 9.º al.º 1), e de Escola Primárias (art.º 16.º al.º 1) — a administrar pel D. S. U. O.

1973

Art.º 38.º — A administração das verbas orçamentadas compete às Direcções de Serviços, quanto às verbas incluídas nos respectivos capítulos. As verbas dos capítulo 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 13.º e 14.º, serão administradas pela D. S. F.; do Batalhão de Sapadores Bombeiros, pela Direcção dos Serviços Técnico-Especiais e as do Tribunal de Reclamações e Transgressões e Polícia Municipal, pela Direcção dos Serviços Centrais e Culturais.

Exceptuam-se:

a) Fardamentos — a administrar pela D. S. T. E.

b) Moradias económicas (art.º 118.º) e Plano de Melhoramentos para a cidade do Porto (art.º 124.º) — a administrar pela D. S. H.

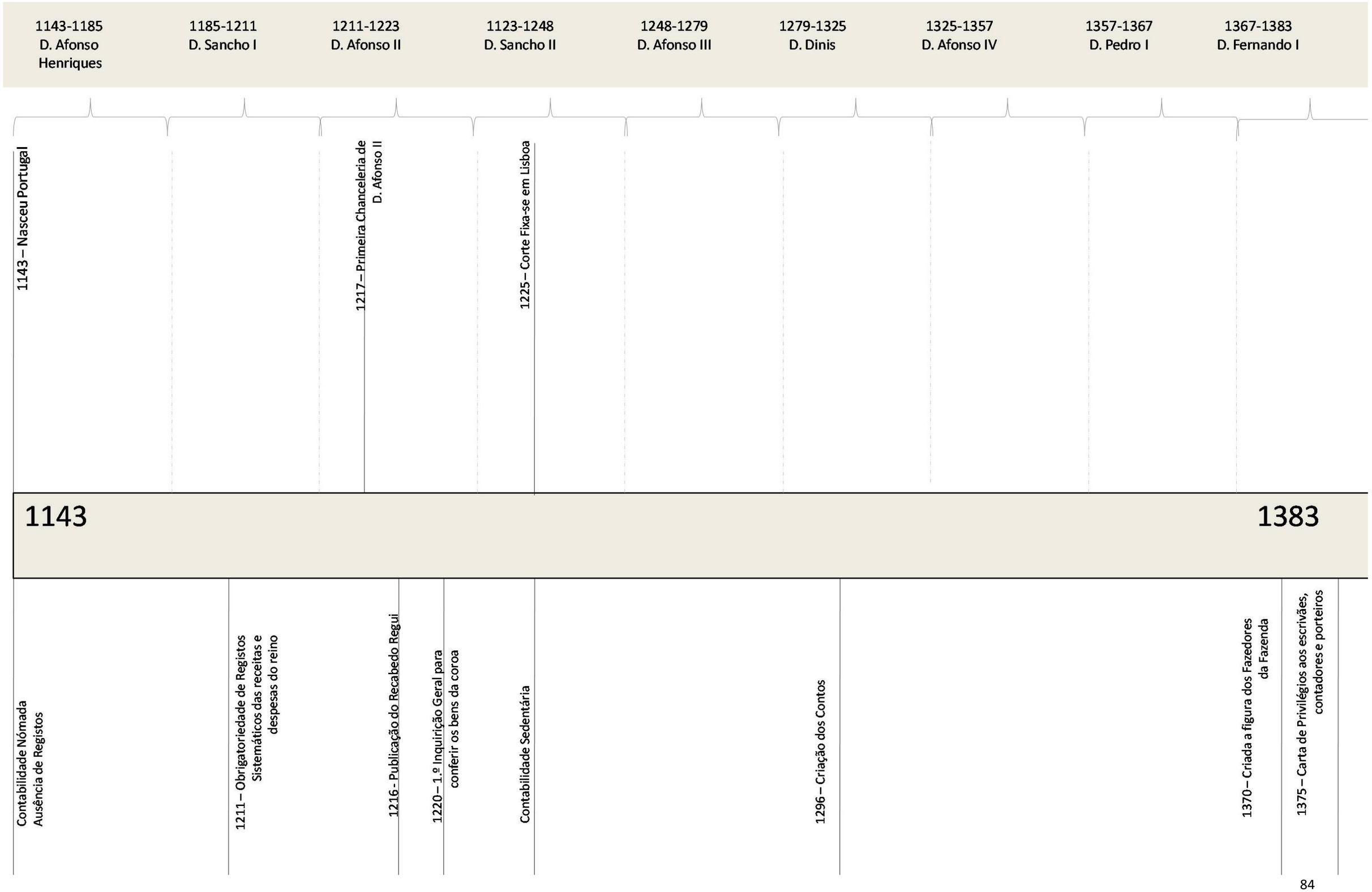
c) Conservação de imóveis onde se encontrem instalados serviços do Estado (art.º 9.º al.º 1), e de Escolas Primárias (art.º 16.º al.º 1) — a administrar pela D. S. U. O.

d) As verbas do capítulo 15.º art.ºs 119.º e 122.º al.º 7), 8) e 9) — a administrar pela D. S. C. C.

1979	Art.º 38.º — A administração das verbas orçamentadas compete às Direcções de Serviços, quanto às verbas incluídas nos res-respectivos capítulos. As verbas dos capítulos I a IV, XIV e XV, serão administradas pela D. S. F.; a do Batalhão de Sapadores Bombeiros, pela Direcção dos Serviços Técnico-Especiais e as do Tribunal Municipal do Porto e da Polícia Municipal, pela Direcção dos Serviços Centrais e Culturais. Exceptuam-se: *a)* Fardamentos — a administrar pela D. S. T. E. *a)* Moradias económicas e populares (art.º 129.º) — idem pela D. S. H. *c)* Conservação de imóveis onde se encontrem instalados serviços do Estado (art.º 9.º al.ª 1), e de Escolas Primárias (art.º 16.º al.ª 1) — idem pela D. S. H. *d)* Saneamento Básico (art.º 133.º) — idem pela D. S. T. E. *e)* Obras no edifício da B. P. M. (art.º 132.º al.ª 5) e Teatro de Bolso (art.º 138.º) — idem pela Repartição de Obras Municipais. *f)* Ano Internacional da Criança e Monumento ao General Humberto Delgado (art.ºs 139.º e 140.º) — idem pela D. S. C. C.
1981	Art. 37.º — A administração das verbas orçamentadas compete às Direcções de Serviços, quanto às verbas incluídas nos respectivos capítulos. As verbas dos capítulos 01 a 03, 15 e 99 serão administradas pela D.S.F., as do Batalhão de Sapadores Bombeiros, pela Direcção dos Serviços Técnico-Especiais, respectivamente, e as do Tribunal Municipal do Porto e da Polícia Municipal, pela Direcção dos Serviços Centrais e Culturais. Exceptuam-se: a) vestuário e artigos pessoais — a administrar pela D.S.T.E.; b) conservação de imóveis onde se encontrem instalados serviços do Estado e Escolas Primárias — a administrar pela D.S.O.

Elaboração própria através da análise comparativa das normas orçamentais que abrem os orçamentos municipais anuais.

Apêndice 2 – Cronologia da Primeira Dinastia Portuguesa



Apêndice 3 – Cronologia da Segunda Dinastia Portuguesa

1385-1433 D. João I	1433-1438 D. Duarte I	1438-1481 D. Afonso V	1481-1495 D. João II	1495-1521 D. Manuel I	1521-1557 D. João III	1557-1578 D. Sebastião	1578-1580 D. Henrique I	1580-1580 D. António I

1383– *Sisas Reais*

1389 – 1.º Regimento dos Contos

1419 – 2.º Regimento dos Contos

1434 – 3.º Regimento dos Contos

1450 - Alvará de 9 de Junho

1455 – Alvará de 20 de Julho

1516 – Regimento e Ordenação da Fazenda d'el Rei

1560 - Junção dos Contos de Lisboa aos Contos do Reino da Casa

1383	1580

Contabilidade Fracionada em contadorias; Inicia-se um processo de separação entre arquivo real e contos

1404 – Gonçalo Camelo é nomeado Contador Mor

Obrigatoriedade de encerrar e apresentar contas em Dezembro

Desenvolvimento dos cargos de responsabilidade Pública

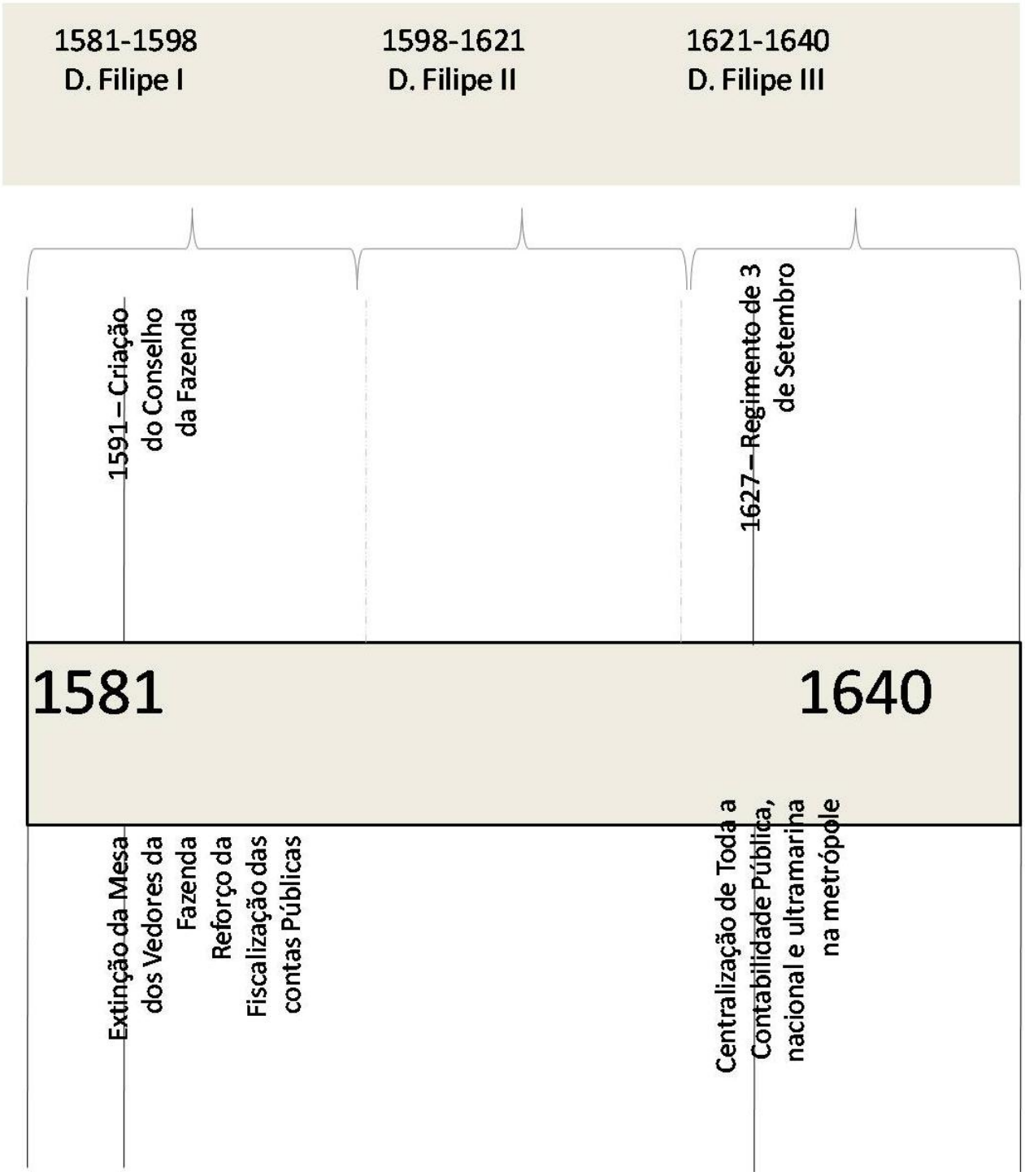
Define o Registo de rendimentos e respectivas despesas de rendas e direitos

Define a entrega dos livros de registos de rendas e direitos 6 meses após o final do arrendamento

Remodelações que procuravam alcançar uma contabilidade mais evoluída

Unificação das Contas Públicas

Apêndice 4 – Cronologia da Terceira Dinastia Portuguesa



Apêndice 5 – Cronologia da Quarta Dinastia Portuguesa

1640-1656	1656-1683	1683-1706	1706-1750	1750-1777	1777-1816	1816-1826	1826-1828	1828-1834	1826-1853	1853-1861	1861-1889	1889-1908	1908-1910
D. João IV	D. Afonso VI	D. Pedro II	D. João V	D. José	D. Maria I	D. João VI	D. Pedro IV	D. Miguel I	D. Maria II	D. Pedro V	D. Luís I	D. Carlos I	D. Manuel II

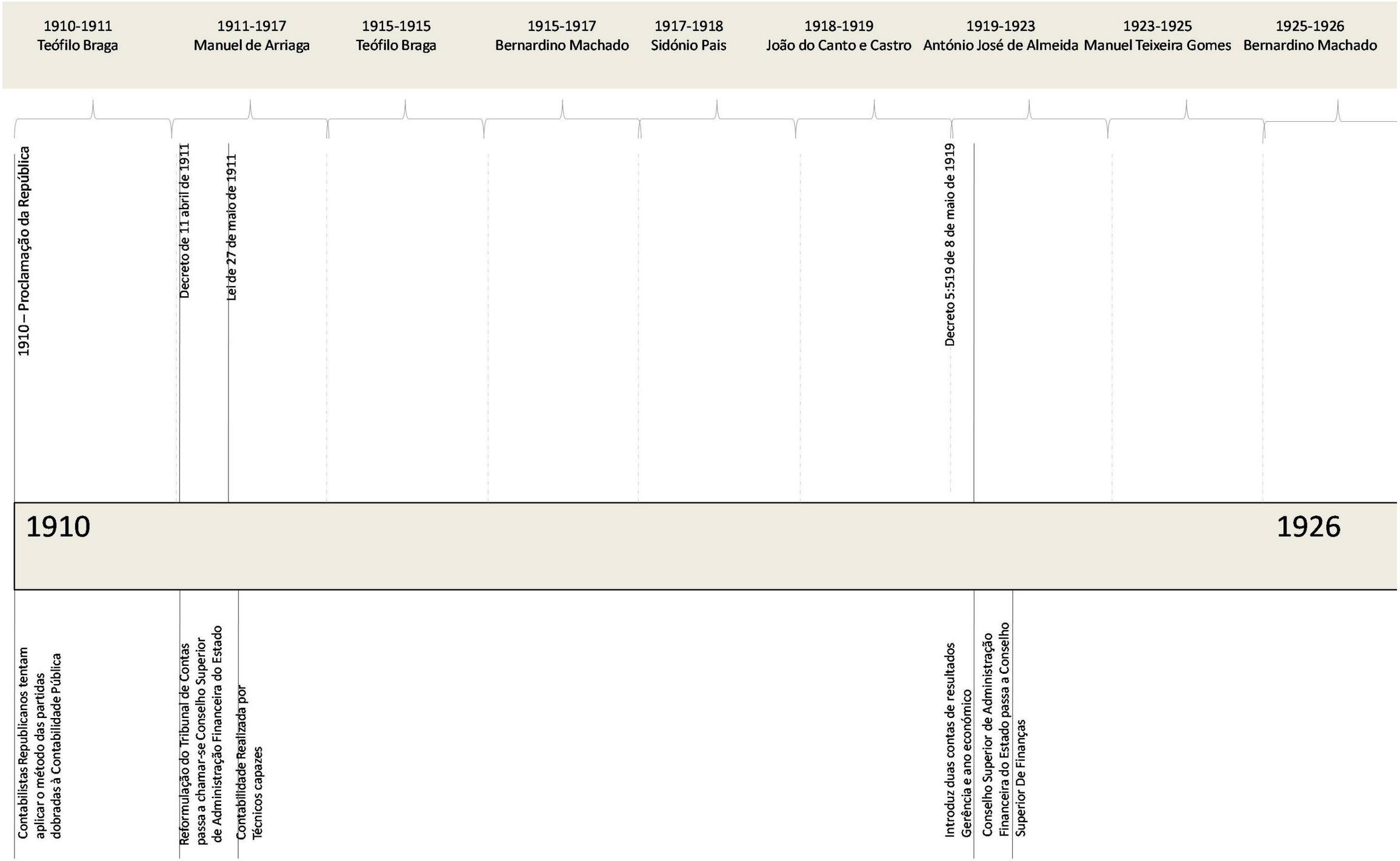
1640

- Criação dos Tribunais Internos à Casa dos Contos
- Penas para os funcionários dos Contos que não cumprissem funções
- Presença de Contabilistas estrangeiros em Portugal
- 1734 – Fundada a Companhia da Fábrica das Sedas
- Extinção da Mesa do Bem Comum
- Criação da Junta do comércio
- Extinção das Casa do Contos
- 1761 – Fundação do Erário Régio
- 1822 – Instalação da Comissão para O Tesouro Público Nacional
- 1832 – Reformas da Contabilidade Pública
- 1835 – uniformização da Contabilidade dos ministérios com a contabilidade do Tesouro Público
- 1839 – Bases da Contabilidade Geral do Estado
- 1863 – 1.º Regulamento Geral da Contabilidade Pública
- 1881 – 2.º Regulamento Geral da Contabilidade Pública
- 1907 – 3º Reforma Contabilidade Pública
- 1908 – Disposições Legais para a Gestão Financeira do Estado

1910

- Corrente Absolutista
- 1951 – Sebastião e Melo nomeado Ministro
- 1755 – Terramoto de Lisboa
- 1959 – Sebastião e Melo nomeado Conde de Oeiras
- 1969 – Sebastião e Melo nomeado Marquês de Pombal
- 1807 – Fuga da Família Real para o Brasil
- 1832 – Relatório de Mouzinho da Silveira
- 1833 – Código Comercial de Ferreira Borges
- 1844 – Encerramento da Aula de Comércio
- 1888 – Código Comercial de Francisco Veiga Beirão

Apêndice 6 – Cronologia da Primeira República Portuguesa



Apêndice 7 – Cronologia do Estado Novo Português

1926-1926 José M. Cabeçadas
1926-1926 Gomes da Costa
1926-1951 Óscar Carmona
1951-1958 Craveiro Lopes
1958-1974 Américo Tomás

1926

26 de maio de 1926 – Golpe Militar

14 de Maio 1928 – DL 15:465 Reforma Orçamental
Procura-se o completa Conhecimento da situação financeira do estado
Todos os serviços ficam sujeitos à Regulamentação geral da Contabilidade Pública

27 março de 1929 DL 16:670
Define a disciplina orçamental
Rigorosa classificação das rubricas
Cria a Intendência geral do Orçamento

27 de Maio de 1930 – DL 18:831 Reforma da Contabilidade Pública
Novos Processos de contabilização de Despesas e receitas
Periodização economia (12 m)

25 de outubro de 1930
Cria o Tribunal de Contas

22 fevereiro de 1933
Constituição Politica da República
Nasce O Estado Novo
Cabe à Assembleia da República tomar As contas anuais

10 de janeiro de 1935 – DL 24:914
Procura harmonizar alguns conceitos da Contabilidade Pública

10 de maio de 1935 – DL 25:299
Alteração dos anos económicos (janeiro a dezembro)

31 de dezembro de 1940 – DL 31:095
Código Administrativo – prevê a autonomia financeira das concelhos, freguesias e províncias

27 abril 1963 – DL 45:005
Reforma Fiscal

24 dezembro 1969 – Lei 245l
Classificação económica das receitas e despesas a aplicar aos subsetores

15 julho de 1971 – DL 305
Divisão das receitas e despesas em correntes e de capital

1974

Apêndice 8 – Cronologia da Democracia até à entrada na Comunidade Económica Europeia