



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Armindo Fernando de Sousa Lima

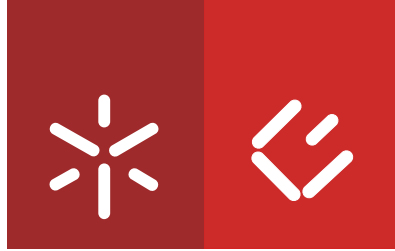
**A Contabilidade do Governo Local
no Período Pombalino e pós-Pombalino:
O Município do Porto**

Armindo Fernando de Sousa Lima **A Contabilidade do Governo Local no Período Pombalino
e pós-Pombalino: O Município do Porto**

UMinho | 2018

outubro de 2018





Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Armindo Fernando de Sousa Lima

**A Contabilidade do Governo Local
no Período Pombalino e pós-Pombalino:
O Município do Porto**

Tese de Doutoramento em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da
Professora Doutora Defina Gomes

DECLARAÇÃO

Nome: Armindo Fernando de Sousa Lima

Endereço eletrónico: armindo.lima@gmail.com

Número de bilhete de identidade: 7698951

Título da Tese:

A Contabilidade do Governo Local no Período Pombalino e pós-Pombalino: O Município do Porto

Orientadores:

Professora Doutora Delfina Gomes

Ano da Conclusão: 2018

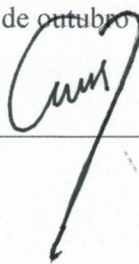
Designação do doutoramento:

Programa Doutoral em Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, 29 de outubro de 2018

Assinatura: _____




DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração da presente tese. Confirmo que em todo o trabalho conducente à sua elaboração não recorri à prática de plágio ou a qualquer forma de falsificação de resultados.

Mais declaro que tomei conhecimento integral do Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Universidade do Minho, 29 de outubro de 2018

Nome completo: Armando Eduardo Luis Lima

Assinatura: 

Agradecimentos

Durante todo o processo de elaboração desta dissertação de doutoramento, por vezes não nos apercebemos de todas as ajudas que vamos tendo ao longo do percurso. Nesta fase de agradecimentos são muitas as pessoas a quem me dirigir assim como as instituições.

Em primeiro lugar, com grande e profundo agradecimento, à minha orientadora Doutora Defina Gomes, pela sua dedicação, pela sua paciência, pelo seu empenho, pela sua orientação e saber transmitido, pelos conhecimentos científicos, críticas e discussões que me enriqueceram e que sem elas, este trabalho não seria conseguido.

Quero ainda agradecer à Universidade do Minho, em particular à Escola de Economia e Gestão, a todos os professores com as suas contribuições e saberes, a todos os colegas, e que, em conjunto, foram-se gerando ideias e trocas de conhecimento científicos, importantes e enriquecedores para este trabalho de investigação.

Agradecer ainda ao Arquivo Histórico Municipal do Porto, ao Arquivo Histórico do Tribunal de Contas, na pessoa da Dr.^a Cristina Cardoso, e restante pessoal, pela paciência e pela disponibilidade em fornecer todas as informações pedidas.

Queria ainda agradecer a todos os meus alunos, amigos e colegas de profissão, que sempre me incentivaram no momento certo para prosseguir com este projeto de investigação. Cada um sabe a sua importância e o seu contributo, assim como sabe o meu agradecimento. Apesar disto, tenho que destacar a Vânia Arantes pelos sucessivos incentivos e pela sua disponibilidade e amizade; ao Rui Bertuzi pelos seus conselhos, disponibilidade e troca de conhecimentos, incentivos, ajuda e amizade. Ainda de um modo muito especial, agradecer à Filipa Silva, pelos seus ensinamentos, pelo seu empenho, pelos sucessivos incentivos e pela sempre pronta disponibilidade.

Por último, mas também com especial destaque, agradecer à minha família, pela privação de muitos momentos de companhia, pela paciência, pela dedicação, pela ajuda e pelos sucessivos incentivos, em especial da minha mulher Paula Lima e das minhas filhas Sofia e Rita. Também à minha restante família, irmão e irmãs e em especial aos meus Pais porque me legarem a melhor de todas as heranças: *lutar pelo que queremos alcançar*. De uma forma especial, ao meu PAI, “presente” em muitos momentos deste trabalho.

Outubro de 2018

Resumo

No âmbito da História da Contabilidade e enquadrado como um estudo histórico longitudinal, esta investigação analisa as inter-relações entre a Contabilidade e o Estado ao nível do Governo Central e Local, tendo por base o Município do Porto, durante o período de 1762 a 1833. O principal objetivo desta investigação remete-nos para a compreensão do sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto bem como o papel desempenhado pela contabilidade nas relações entre o governo central e o governo local, e ainda na relação do poder local com organizações locais.

Centrado em dois momentos diferentes da vida da sociedade portuguesa (Absolutismo e Liberalismo), este estudo adota a investigação interpretativa, com recurso à Teoria Institucional e às relações de poder de Foucault e Bourdieu, para explicar os factos ocorridos no período em análise, tendo sido usado a metodologia qualitativa de pesquisa em arquivo. Os dados foram obtidos com recurso a análise de registos contabilísticos que se encontram em arquivo e que constituem “artefactos históricos” que ajudam a refletir a história social e económica do período de investigação.

O contexto pós-terramoto de 1755, aliado aos movimentos e ideias administrativas difundidas na Europa do século XVIII, qualificam como emergente a aplicação e orientação de novos princípios administrativos e novas políticas como fundamentais para o prosseguimento do bem público. A centralização da administração da Fazenda em Portugal, verificada em 1762, assenta no princípio da eliminação da dispersão e descontrolo da receita no contexto da Casa dos Contos e Reino. Marquês de Pombal e subsequentemente Mouzinho da Silveira usaram a contabilidade como ferramenta de poder e de repressão. Pombal, com o centralismo do poder implementa um conceito de auditoria e controlo dos livros e das contas públicas, e Mouzinho, com um carácter mais liberal, acrescenta ainda o conceito de *accountability*, no governo central.

As reformas administrativas e o método de contabilidade adotado visavam a adoção de um controlo governamental e uma eficaz arrecadação da receita. Porém, este estudo confirma que estas reformas não alcançaram os objetivos pretendidos, uma vez que o atraso na arrecadação da receita e a sua posterior entrega no governo central persistiu. No governo local e em particular no Município do Porto, não é implementado o método das partidas dobradas e o sistema contabilístico adotado não sofreu alterações face às reformas propostas.

Palavras Chave: História da Contabilidade, Governo Central e Local, Município do Porto; Erário Régio

Abstract

In the context of the Accounting History and framed as a longitudinal historical study, this investigation analyzes the interrelations between Accounting and the State at the level of Central and Local Governments, based on the Oporto Municipality, during the period from 1762 to 1833. The main objective of this investigation is to understand the accounting system adopted in the management of the Oporto's Municipality, as well as the role played by accounting in the relations between central and local governments and also in the relation of local power with local organizations.

Centered on two different moments such as Absolutism and Liberalism, this study adopts interpretative research, in particular it adopts Institutional Theory and power relation as developed by Foucault e Bordieu, to explain how the facts occurred in the period under study, and qualitative methodology of archival research. The data were obtained by the analysis of accounting records that are in archive and that constitute "historical artifacts" that help to reflect the social and economic history of the period of investigation.

The post-earthquake context of 1755, together with the movements and administrative ideas spread in eighteenth-century Europe, described as emerging the application and orientation of new administrative principles and new policies as fundamental for the pursuit of the public good. The centralization of Treasury's administration in Portugal, verified in 1762, is based on the principle of eliminating the dispersion and lack of control of revenues in the context of the Customs House. Marquês de Pombal and subsequently Mouzinho da Silveira used accounting as a tool of power and repression. Pombal, with the centralism of power implements a concept of auditing and control of books and public accounts, and Mouzinho, with a more liberal character, also adds the concept of accountability in the central government.

The administrative reforms and the accounting method adopted were aimed at the adoption of governmental control and an efficient revenue collection. However, this study confirms that these reforms did not achieve the desired objectives, since the delay in revenue collection and its subsequent delivery to the central government persisted. In local government and in particular in the Oporto's Municipality, the double entry method is not implemented and the accounting system adopted has not changed with the proposed reforms.

Keywords: Accounting History, Central and Local Government, Oporto Municipality, Royal Treasury

Índice

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	1
1.1 Introdução	1
1.2 Enquadramento da Investigação	2
1.3 Período de Investigação	3
1.4 Objetivo Principal da Investigação	4
1.5 Questões de Investigação	5
1.6 Metodologia de Investigação	6
1.7 Estrutura da Tese	8
CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA – HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	11
2.1 Introdução	11
2.2 Investigação em História da Contabilidade	12
2.3 A história tradicional da contabilidade	14
2.4 A nova história da contabilidade.....	17
2.5 Contabilidade do Setor Público	19
2.5.1 Governo Central	21
2.5.2 Governo Local.....	24
2.6 Em Resumo.....	28
CAPÍTULO III – REVISÃO DA LITERATURA – PERSPETIVAS TEÓRICAS.....	31
3.1 Introdução	31
3.2 Teoria Institucional	32
3.2.1 Formas de Isomorfismo	38
3.2.1.1 Isomorfismo Competitivo	39
3.2.1.2 Isomorfismo institucional.....	40
3.2.1.2.1 Isomorfismo Coercivo.....	40
3.2.1.2.2 Isomorfismo Mimético.....	41
3.2.1.2.3 Isomorfismo Normativo	41
3.2.2 Poder e Teoria Institucional: Organizações, Política e Fatores Culturais.....	42
3.3 Foucault: O conceito de Poder.....	43

3.4 - Bourdieu: Simbologia do Poder	46
3.5 <i>Practical Drift</i>	47
3.6 Em resumo	50
CAPÍTULO IV – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	53
4.1 Introdução	53
4.2 Análise Interpretativa.....	53
4.3 Investigação Qualitativa	55
4.3 Estudo de caso	56
4.4 Quadro Teórico	59
4.5 Fontes de Arquivo.....	66
4.5.1 Recolha de Dados.....	68
4.6 Em resumo	85
CAPÍTULO V – CONTEXTO POLÍTICO, ECONÓMICO E SOCIAL.....	87
5.1 Introdução	87
5.2 Contexto Económico, Político e Social	88
5.2.1 Iluminismo	88
5.2.2 Mercantilismo.....	90
5.2.3 Absolutismo (1762-1807)	93
5.2.4 Absolutismo versus Liberalismo (1807-1820).....	95
5.2.5 Liberalismo (1820-1832).....	98
5.3 As Ideologias, a Governação e as Elites enquanto agentes de mudança	102
5.3.1 Liberalismo: contexto internacional.....	103
5.3.2 Contexto Nacional.....	104
5.3.3 Mouzinho da Silveira – Carreira e Obra Legislativa.....	106
5.3.3.1 Carreira	106
5.3.3.2 Obra Legislativa	108
5.3.4 Governo Local e Atores Individuais	111
5.3.4.1 Governo Local	111

5.3.4.2 O Porto e a Burguesia.....	112
5.3.4.3 Comerciantes Ingleses do Porto	114
5.3.4.4 A Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro e o Ensino ..	115
5.3.4.5 Instrução e Ensino	117
5.4 Em resumo	119
CAPÍTULO VI – RELAÇÃO ENTRE O PODER LOCAL E O PODER CENTRAL E O PAPEL DA CONTABILIDADE: O CASO MUNICÍPIO DO PORTO.....	121
6.1 Introdução	121
6.2 Governo Absolutista vs Governo Liberal: Influências da e na Contabilidade	122
6.3 As Reformas Contabilísticas.....	129
6.4 Relações entre o Governo Local e o Governo Central	135
6.4.1 O Sistema Contabilístico e o seu impacto no Governo Local.....	138
6.4.2 O sistema contabilístico nas relações entre o governo local e a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro.....	140
6.5 Influência das elites	142
6.5.1 Marquês de Pombal.....	142
6.5.4 Mouzinho da Silveira	145
6.6 Em resumo	146
CAPÍTULO VII – A CONTABILIDADE E O MUNICÍPIO DO PORTO: INSTITUCIONALIZAÇÃO, ESTABILIDADE E DESINSTITUCIONALIZAÇÃO.....	149
7.1 Introdução.....	149
7.2 Análise e discussão de Resultados.....	150
7.2.1 Práticas contabilísticas adotadas no Município do Porto.....	150
7.2.2 O papel do sistema contabilístico nas relações entre governo central e governo local	151
7.2.2.1 As receitas do Município do Porto.....	152
7.2.2.1.1 Dobro da Sisa e Sisa Singela	153
7.2.2.1.2 Decima	161

7.2.2.1.3 Real de Água.....	165
7.2.2.1.4 Direito dos Selos.....	168
7.2.2.1.5 Alfândega.....	172
7.2.2.2 A Institucionalização e Estabilidade das reformas em relação às receitas.....	175
Dobro da Sisa.....	176
Sisa Singela.....	177
Decima.....	178
Real de Água.....	178
Direito dos Selos.....	179
Alfândega.....	180
7.2.3 A Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro e o sistema contabilístico nas relações com o governo local.....	180
7.2.4 Qual a influência da instrução/cultura na aplicação do sistema contabilístico adotado nas várias épocas.....	186
7.2.5 O papel do Município do Porto na desinstitucionalização das práticas contabilísticas.....	194
Dobro da Sisa.....	195
Sisa Singela.....	198
Decima.....	201
Real de Água.....	204
Direito dos Selos.....	207
7.2.6 Relevância do governo local para a implementação e prossecução das políticas contabilísticas determinadas pelo governo central.....	213
7.3 Em resumo.....	228
CAPÍTULO VIII – CONCLUSÃO.....	231
8.1 Introdução.....	231
8.2 Principais Conclusões.....	232
8.3 Contribuições da investigação.....	240

8.4 Limitações da Investigação.....	242
8.5 Perspetivas Futuras de Investigação	243
Fontes Primárias	245
Referências Bibliográficas.....	247
APÊNDICES	270

Lista de Siglas

ADP - Arquivo Distrital do Porto

AHMP - Arquivo Histórico do Município do Porto

AHTC - Arquivo Histórico do Tribunal de Contas

AH CGAVAD - Arquivo Histórico da Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro

CGAVAD - Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro

ER – Erário Régio

GC - Governo Central

GL - Governo Local

HTC - História Tradicional da Contabilidade

NHC - Nova História da Contabilidade

NIE - New Institutional Economics

NIS - Nova Sociologia Institucional

OIE - Old Institutional Economics

Lista de Figuras

Figura 1 – Estrutura da Tese	10
Figura 2 – Dinâmicas temporais de institucionalização	38
Figura 3 – Matriz teórica de Snook – Practical Drift	49
Figura 4 – Métodos de teorização dos estudos de caso	57
Figura 5 – Métodos de teorização dos estudos de caso	59
Figura 6 – Curva de institucionalização com base na dominação	61
Figura 7 – Curva de institucionalização com base na força	61
Figura 8 – Curva de institucionalização com base na influência	62
Figura 9 – Curva de institucionalização com base na disciplina	63
Figura 10 – Organograma do Erário Régio	79
Figura 11 – Mapa do período de análise de estudo	88

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Relação dos livros mestre cotas 2699 a 2715	80
Tabela 2 – Rendimento do dobro de sisa.....	157
Tabela 3 – Rendimento da sisa singela.....	160
Tabela 4 – Rendimento da sisa singela.....	161
Tabela 5 – Registo de entrada da receita da decima.....	164
Tabela 6 – Registo de entrada da receita da decima	165
Tabela 7 – Registo de entrada da receita do Real de Água.....	168
Tabela 8 – Registo de entrada da receita do Direito dos Selos.....	171
Tabela 9 - Registo de entrada da receita do Direito dos Selos.....	171
Tabela 10 – Numero de alunos matriculados e graduados por curso.....	188
Tabela 11 – Repartição da receita do ano de 1813 – Dobro da Sisa	196
Tabela 12 – Repartição da receita do ano de 1813 – Dobro da Sisa	196
Tabela 13 – Repartição da receita do ano de 1813 – Sisa Singela	198
Tabela 14 – Repartição da receita do ano de 1813 – Sisa Singela	199
Tabela 15 – Repartição da receita do ano de 1813 – Decima.....	201
Tabela 16 – Repartição da receita do ano de 1813 – Decima	202
Tabela 17 – Repartição da receita do ano de 1813 – Real de Água	204
Tabela 18 – Repartição da receita do ano de 1813 – Real de Água	205
Tabela 19 – Repartição da receita do ano de 1813 – Direito dos Selos.....	207
Tabela 20 – Repartição da receita do ano de 1813– Direito dos Selos	208

Lista de Quadros

Quadro 1 – Matriz Teórica – Practical Drift	66
Quadro 2 – Relação de dualidades de funções	184
Quadro 3 – Representações de Funções.....	185
Quadro 4 – Processo de Institucionalização, estabilidade e Desinstitucionalização.....	212

Lista de Gráficos

Gráfico 1 – Dobra da Sisa do Porto no Erário Régio.....	156
Gráfico 2 – Sisa Singela do Porto no Erário Régio.....	159
Gráfico 3 – Decima do Porto no Erário Régio	163
Gráfico 4 – Real de Água Porto no Erário Régio	167
Gráfico 5 – Direito dos Selos do Porto no Erário Régio.....	170
Gráfico 6 – Alfândega no Erário Régio.....	174
Gráfico 7 – Processo de Institucionalização, Estabilidade e desinstitucionalização do Dobro da Sisa.....	197
Gráfico 8 – Processo de institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização da sisa singela	200
Gráfico 9 – Processo de institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização da Decima –	203
Gráfico 10 – Processo de institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização do Real de Água	206
Gráfico 11 – Processo de institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização do Direito dos selos.....	209
Gráfico 12 – Importância do Dobro da sisa do Porto no Erário Régio	215
Gráfico 13 – Importância da Sisa singela do Porto no Erário Régio	217
Gráfico 14 – Importância da Decima do Porto no Erário Régio	219
Gráfico 15 – Importância do Real de Água do Porto no Erário Régio	221
Gráfico 16 – Importância do Direito dos selos do Porto no Erário Régio.....	223
Gráfico 17 – Importância da Alfandega do Porto no Erário Régio.....	225

Lista de Imagens

Imagem 1 – Cota A-PUB /2461 – Cofre dos bens do concelho – AHMP	72
Imagem 2 – Cota A-PUB /2461 – Cofre dos bens do concelho – AHMP	72
Imagem 3 – Cota A-PUB /6526 – Cofre das Alças – AHMP	73
Imagem 4 – Cota A-PUB / 3510 – Cofre da Cidade – AHMP	74
Imagem 5 – Cota A-PUB / 3510 – Cofre da Cidade – AHMP	75
Imagem 6 – Cota A-PUB / 2425 – Cofre da Imposição do Vinho – AHMP	76
Imagem 7 - Cota A-PUB / 2425 – Cofre da Imposição do Vinho – AHMP	76
Imagem 8 – Cota 2699 – Termos do primeiro livro mestre – AHTC	81
Imagem 9 – Cota 2699 p.2 – Primeiro livro mestre – AHTC	81
Imagem 10 – Cota 2699 p.2 – Primeiro livro mestre – AHTC	82
Imagem 11 – Cota 2699 p.2 – Primeiro livro mestre – AHTC	82
Imagem 12 – Cota 2699 p.42 – Primeiro livro mestre – Encerramento do ano de 1762– AHTC	83
Imagem 13 – Cota 2715 – Décimo sétimo livro mestre – Encerramento do ano de 1833 – AHTC	83
Imagem 14 – Cota 2715 – Décimo sétimo livro mestre – Encerramento em 9 de agosto de 1833 – AHTC	85
Imagem 15 – Rendas vencidas até final de 1761	122
Imagem 16 – Modelo de escrituração de receita	124
Imagem 17 – Modelo de escrituração de despesa	124
Imagem 18 – Modelo de escrituração de página	125
Imagem 19 – Criticas ao sistema contabilístico do Erário Régio	127
Imagem 20 – Mapa demonstrativo da receita e da despesa dos cofres da cidade do Porto – Frente	133
Imagem 21 – Mapa demonstrativo da receita e da despesa dos cofres da cidade do Porto – Verso	134
Imagem 22 – Aditamento à conta da câmara constitucional da cidade do Porto	135
Imagem 23 – Alvará de 21 de Fevereiro de 1766	139
Imagem 24 – Cota A-PUB / 3540 p.3 – Cofre das obras publicas – AHMP	142
Imagem 25 – Relatório dos decretos nº22,23 e 24 a 16 de maio de 1832	146

Imagem 26 – Decreto de 19 de abril e 1832.....	154
Imagem 27 – Alvará de 26 de setembro de 1762	162
Imagem 28 – Cota TG-b/5 – Livro do Razão 1843-1845 p.4.....	182
Imagem 29 – Cota TG-b/6 – Livro do Razão - junho de 1844 – folha avulsa	183
Imagem 30 – Decreto de 30 de julho de 1762	191
Imagem 31 – Matrículas e inscrições	192
Imagem 32 – Matrículas e inscrições.....	193
Imagem 33 – Lei de 30 de agosto de 1770.....	194
Imagem 34 – Livro Alfandega do Porto – 3490 – AHTC	226
Imagem 35 – Livro Alfandega do Porto – 3490 – AHTC.....	227
Imagem 36 – Livro Alfandega do Porto – 3490 – AHTC.....	227

Lista de Apêndices

Apêndice 1 – Institucionalização e Estabilidade do Dobro da Sisa.....	270
Apêndice 2 – Institucionalização e Estabilidade da Sisa Singela.....	271
Apêndice 3 – Institucionalização e Estabilidade da Decima.....	272
Apêndice 4 – Institucionalização e Estabilidade do Real de Água	273
Apêndice 5 – Institucionalização e Estabilidade do Direito dos Selos.....	274
Apêndice 6 – Desinstitucionalização do Dobro da Sisa.....	275
Apêndice 7 – Desinstitucionalização da Sisa Singela.....	276
Apêndice 8 – Desinstitucionalização da Decima.....	277
Apêndice 9 – Desinstitucionalização do Real de Água	278
Apêndice 10 – Desinstitucionalização do Direito dos Selos.....	279

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

1.1 Introdução

O tema da Contabilidade do Município do Porto no período Pombalino e pós-Pombalino surge na sequência das alterações políticas, económicas e sociais a que a nação esteve sujeita após a morte do rei D. José I e a consequente destituição do Marquês de Pombal, ou daqui em diante designado por Marquês ou simplesmente Pombal. A contabilidade, e por força das alterações significativas neste período, teve impacto e influências ao nível do Governo Central e ao nível do Governo Local, onde tentaremos interpretar os processos de mudança e responder como é que a contabilidade evoluiu e quais os impactos em todo o processo contabilístico.

Contudo, e para efeito desta investigação e no sentido de se obter um estudo que nos permita aferir descrições de interações e práticas sociais, necessitamos de alargar o período de investigação, desde a data da implementação do Erário Régio (1762) até à sua extinção (1833). Pombal “aproveitando” a destruição da Casa dos Contos¹ em termos físicos, pelo terramoto de 1 de novembro de 1755, põe fim ao insustentável estado que se fazia sentir na administração da fazenda, por onde andavam perdidas as várias receitas do Reino e os vários abusos decorrentes do antigo sistema², para criar na senda duma reforma radical um novo sistema de organização administrativa e financeira. Neste sentido e para fazer face à proliferação de caixas, cofres e canais para a arrecadação da receita registada na instituição da Casa dos Contos, foi criado o Erário Régio em 1761. Com este novo organismo, foi efetuada a organização de todo o sistema financeiro da Coroa portuguesa introduzindo novas formalidades, novos documentos e um novo sistema de registo da contabilidade: o método das partidas dobradas. O reinado de D. José I fica marcado e simbolizado como a centralização da administração financeira e como um regime de centralização absoluta (Gomes et al. 2008). Mouzinho da Silveira, pelo anexo ao Relatório N° 22, 23 e 24 chama de “*velho e monstruoso Erário*” o sistema adotado no Antigo Regime, acusando a contabilidade de complexa e motivo de toda a desordem na administração do

¹ A origem da Casa dos Contos e do Reino remonta a finais do século XIII, e foi o primeiro órgão de controlo e fiscalização das receitas e das despesas do Reino, cujo objetivo principal era o de rigor nas contas públicas. Anteriormente com a designação de Casa dos Contos de El-Rey e Casa dos Contos de Lisboa, que viriam a ser unificadas em 1560, para Casa dos Contos A Casa dos Contos e do Reino, viria a ser extinta e sucedida pelo Erário Régio, através da Lei de 22 de dezembro de 1761. Por sua vez, o Erário Régio também foi extinto pelo Decreto 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832, por Mouzinho da Silveira, aquando da reorganização administrativa e financeira do Estado. Neste Decreto foi criado o Tribunal do Tesouro Público, mas apenas viria a ser constituído pelo Decreto de 10 de novembro de 1849. Em 1911, o Tribunal foi extinto e substituído pelo Conselho Superior da Administração Financeira do Estado e, em 1919, pelo Conselho Superior de Finanças, sendo que atualmente a sua designação é Tribunal de Contas.

² Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761 – Criação do Erário Régio

dinheiro público e o próprio regime de corrupção e irregularidade na cobrança dos rendimentos. Esta época para o período da investigação que decorre entre 1762 e 1833, reveste-se de dois aspetos comuns enunciados por ambos os reformadores: modernização administrativa e financeira (Paixão 1995). Por um lado, a modernização do Estado, no sentido centralizador e iluminista tipificada no Erário como uma instituição forte e organizada; e por outro lado, a reconstrução do Estado Liberal com a notação de um Tesouro Público como uma instituição fraca e desorganizada (Paixão 1995, p.3).

1.2 Enquadramento da Investigação

A criação do Erário Régio pela Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761 e toda a organização administrativa e financeira, remete para Portugal, alinhado com as tendências de uma Europa em evolução, a adoção do método das partidas dobradas para a contabilidade pública. Pombal encarou a nação portuguesa à escala de um império mundial, tendo verificado a necessidade de um controlo e de uma efetiva arrecadação da receita. Por um lado, para controlar a efetiva e pronta arrecadação da receita à escala de um Portugal Continental, e por outro lado, para controlar as receitas por via do monopólio do comércio internacional (Maxwell 1985). A aplicação deste método permitiria assim determinar quando se recebia, de quem é que se recebia, a quem se devia, assim como um controlo da riqueza da nação (Gomes 2007). Todo este processo de implementação e institucionalização desde novo sistema funcionaria sob a supervisão de Pombal como Inspetor Geral do Erário Régio (Paixão 1995). Adotando como base da sua política a promoção do bem-estar social justificava assim e legitimava o incremento das atividades de controlo e vigilância do sistema financeiro da fazenda real (Subtil 2006, p.173). Desde a sua implementação em 1762, foram vários os acontecimentos, tais como, a morte do Rei D. José I em 1777, a demissão do Marquês de Pombal em 1780, as invasões francesas com as ideias de liberdade, igualdade e fraternidade, que chegaram a Portugal com a forma imperial dos exércitos napoleónicos em 1807 e a revolução de 1820, que acabaram por ditar a extinção em 1833 do Erário Régio. Este conjunto de acontecimentos, aliados à fuga da família real portuguesa para o Brasil, torna-se um fenómeno relevante no século XIX, tendo em conta o conjunto de transformações estruturais verificadas ao nível político, económico e social. Assistimos a uma estagnação comercial dos negócios do Reino, à independência do Brasil que

dita o fim do monopólio português em termos comerciais e a várias transformações da sociedade portuguesa, instabilidade política com alternância do regime absolutista para o regime liberal e vice-versa no decorrer do período entre 1820-1836. O Porto como coração do governo liberal, recebeu algumas provas de apreço pelos vários governos, nomeadamente o de D. Pedro, que nela criou a Biblioteca Pública Municipal, a cedência à Câmara de um terreno para se estabelecer um passeio público no Campo da Cordoaria assim como uma alameda de árvores com o nome do Duque de Bragança, onde haveria lápides e obeliscos a recordar a vitória do Mindelo³ (Serrão 1985a).

Apesar desta conjuntura, o método implementado mantém-se em vigor e se por um lado o controlo é exercido e o método aplicado reporta-se ao Governo Central, por outro lado, as reformas liberais de liberdade, igualdade e fraternidade condicionam os governos locais, que implementam novas regras relativamente às anteriormente impostas pelo Erário Régio no que diz respeito ao centralismo do poder e ao secretismo da situação económica e financeira. Neste estudo, a contabilidade é vista como uma prática social e institucional, que influencia e é influenciada pelo contexto em que opera (Hopwood e Miller 1994). Assim, e em face de uma ausência de estudos inter-relacionados com outras disciplinas e contextualizando a época de 1762 a 1833, torna-se importante analisar e compreender, de uma forma particular, as influências das reformas absolutistas e liberais no que se refere às novas formas de pensar e de agir, da instabilidade política e social em relação às alterações introduzidas na contabilidade. Acresce ainda a importância de analisar e compreender, a organização e relação do governo central com o governo local, assim como a adoção, o uso e a institucionalização das práticas contabilísticas no governo local.

1.3 Período de Investigação

Como já referido no ponto anterior, a investigação refere-se ao período de 1777 a 1832, na sequência das transformações económicas, políticas e sociais desta época. Podemos destacar dois cenários importantes na seleção deste período: por um lado, o fim do período do centralismo absoluto com a morte do Rei D. José I, a ascensão de D. Maria I ao trono de Portugal culminando

³ Desembarque das tropas liberais a norte do Porto em 8 de julho de 1832, durante as Guerras Liberais, nome pela qual ficou conhecida a Guerra Civil Portuguesa (1828-1834)

com a demissão do Marquês do Pombal em 1780. Por outro lado, a fuga da família real para o Brasil em 1807 devido à entrada das tropas napoleónicas e no sentido de manter a soberania portuguesa, a perda do monopólio e domínio ultramarino e a consequente estagnação do comércio. Acrescem ainda as mudanças significativas trazidas pelos ideais liberais, cuja revolução em 1820 provocando a instabilidade política, económica e social até ao ano de 1832. Todas estas alterações na nação portuguesa fazem convergir este século XIX para um país órfão da Coroa, desorientado e economicamente frágil (Serrão 1993). O Porto que devido à sua posição de segunda cidade do reino e como cidade economicamente importante, quer nos negócios e transações que aqui se efetuavam, quer pelo número e importância dos mercadores estrangeiros que aqui se instalaram, não escapou aos ideais do liberalismo e às suas manifestações e revoluções. O rio Douro, que navegável em toda a sua extensão, revestia-se como porta de entrada dos principais produtos na Europa, aliado ao Vinho do Porto, constituía a sustentação da economia portuense do século XVIII (Oliveira 2009; 2013; Sousa et al. 2003). O rendimento do vinho fez com que outros negócios se instalassem nesta cidade. Do movimento mercantil marítimo e terrestre de que a evolução económica dependia, a arrecadação de impostos era uma fonte de receita que o reino não deixava de contar. Aliás, devido à afluência dos barcos que se faziam à barra do Douro e às suas condições de navegabilidade, a Alfândega do Porto, tornou-se numa das mais importantes do país. Neste sentido, o Porto e as organizações locais com ligações ao poder central, nomeadamente os colégios, as misericórdias e outros organismos locais, como por exemplo a Alfândega ou a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, representavam um papel muito importante nas relações com o poder local. A contabilidade irá refletir toda a envolvente política, económica e social, no que respeita à forma como influencia e é influenciada neste contexto do período analisado.

1.4 Objetivo Principal da Investigação

A investigação em história da contabilidade, apresenta-se como uma oportunidade a partir da qual, podemos aumentar a capacidade de explicar acontecimentos, numa base mais ampla, ao que considerarmos uma visão interdisciplinar da contabilidade e do seu contexto ambiental. Esta investigação centra-se em dois momentos diferentes da vida da sociedade portuguesa: período pombalino e pós-pombalino, regime absolutista e de centralização do poder,

e período do liberalismo, com reformas liberais de liberdade, igualdade e fraternidade. O interesse pela investigação no sector público continua a aumentar e a ganhar importância em vários países. A investigação da contabilidade no sector público, engloba vários tipos de organizações, podendo ser dividido em quatro grupos principais: Governo Local, Governo Central, Organizações Públicas com ligações aos governos centrais e locais e por fim, entidades público/privadas (Sargiacomo e Gomes 2010). Assim, este estudo tem como objetivo principal compreender o sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto, e qual o papel desempenhado pela contabilidade no que respeita à relação entre o poder local e o poder central, e na relação entre o poder local e as diversas organizações locais. Abrangendo esta investigação, dois períodos distintos da realidade portuguesa, final do Antigo Regime e início do período do Liberalismo, pretende-se averiguar alguns elementos no sentido de compreender de que forma a mudança na contabilidade é influenciada e/ou influencia o ambiente onde opera. Quanto à contabilidade dos governos locais e a sua relação com o governo central, espera-se que reflita a sociedade, os seus problemas, as suas aspirações e o seu desenvolvimento. Neste contexto foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Analisar se as reformas absolutistas/liberais influenciaram a contabilidade e/ou se a contabilidade influenciou as reformas políticas e como;
- ✓ Averiguar se o sistema contabilístico tem impacto no governo local e se influencia as relações entre o governo central e o governo local;
- ✓ Compreender o papel da instrução/cultura na atuação das elites governativas;
- ✓ Averiguar se o Município do Porto exerce uma oposição ao governo central ou se os processos de legitimação das instâncias da institucionalização decorrem com normalidade;
- ✓ Compreender a desinstitucionalização das práticas contabilísticas e relacioná-las com a deriva das práticas, designada por “*Practical Drift*”;
- ✓ Averiguar a importância do Município do Porto no Erário Régio.

1.5 Questões de Investigação

A presente investigação utiliza o estudo de caso no que se refere ao Município do Porto e as suas relações com as outras organizações do governo central e do governo local, tentando

responder a três questões básicas: Como é que a contabilidade se tornou no que é hoje? Como interpretar os processos técnicos de mudança? Como é que determinadas matérias e preocupações tiveram impacto na prática contabilística? Tendo por base estas questões gerais e o objetivo geral desta investigação, este estudo tem como questão de partida central: Qual o sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto, e qual o papel desempenhado pela contabilidade no que respeita à relação entre o poder local e o poder central, e na relação entre o poder local e as diversas organizações locais? Com base na questão de partida central desta investigação decorrem as seguintes questões específicas:

1. Quais as práticas contabilísticas adotadas no Município do Porto e de que forma decorreu o seu processo de institucionalização no período entre 1762 até 1833?
2. Qual o papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo local e o governo central?
3. Qual o papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo local e diferentes organizações com relações com o governo local?
4. Qual a influência da instrução/cultura na aplicação do sistema contabilístico adotado nas várias épocas?
5. Qual o papel do Município do Porto na desinstitucionalização das práticas contabilísticas?
6. Qual a relevância do governo local para a implementação e prossecução das políticas contabilísticas determinadas pelo governo central?

1.6 Metodologia de Investigação

A metodologia, a seguir nesta investigação, baseia-se na pesquisa em arquivo e utilizaremos a abordagem de estudo de caso, tendo como objeto de estudo: o Município do Porto, que pode ser estudado em diferentes perspetivas. A opção por esta metodologia visa compreender os acontecimentos e as estruturas sociais, as intenções e os comportamentos das pessoas relativamente às transformações ocorridas e a sua contextualização nos finais do século XVIII e durante o século XIX. Para este propósito efetuamos uma abordagem qualitativa e a opção por este método também reforça o conceito apontado por vários investigadores onde a contabilidade cada vez mais é vista como uma prática social e institucional (Hopwood e Miller

1994). A investigação interpretativa será usada pela necessidade de explicar os factos, a ligação entre os padrões institucionais e as formas de estrutura social, mostrando o poder explicativo da teoria institucional, na análise das mudanças organizacionais (Powell e DiMaggio 1991), e compreender as relações do poder entre a contabilidade e o Estado (Miller 1990). Recentes estudos têm dedicado a sua atenção às rotinas organizacionais, como reflexo de normas institucionalizadas e que nos remete a questões ligadas à legitimidade e à própria conceção do ambiente. A preocupação crescente com este nível de análise indica-nos um referencial teórico que aponta para uma interdependência social e cultural das organizações como argumenta a Teoria Institucional (Neu et al. 2001).

Por outro lado, as relações do poder em Foucault podem ajudar a compreender, que as várias mudanças e transformações na sociedade, os ideais liberais e a arte de governar (Danaher et al. 2010; Miller e Rose 2008), surgem pela oposição à relação do centralismo e do poder totalizador do estado do Antigo Regime. A análise segundo a perspectiva de Bourdieu permitirá verificar que somos o produto de estruturas profundas das nossas práticas e das nossas representações, ações e pensamentos (Bourdieu 1996), onde a maneira de perceber, julgar e valorizar o mundo, é aplicado às elites e aos participantes da ação governativa que vão adquirindo capacidades de ação a partir e diferentes formas de poder, seja ele económico, político ou social. As relações de poder de Foucault e Bourdieu vão mais além das relações com a economia e com o Estado, nomeadamente na forma como o poder é exercido, não no sentido de posse, mas no sentido de exercício de poder de uma determinada classe, que transforma e modifica a sociedade. Será necessário perceber como é que os acontecimentos ocorreram e os seus porquês, para podermos conhecer a sua história e os seus efeitos. Verificar ainda que a contabilidade deixa de ser uma mera prática e técnica isolada, mas passa a ser vista como um fenómeno social (Carnegie e Napier 1996), onde as técnicas e as práticas são legitimadas pelas instituições, com recurso ao uso do poder em determinadas ocasiões como fonte de reação a esse mesmo poder, resultando em desvios das práticas adquiridas e institucionalizadas. A recolha de dados consistirá no recurso a dados primários, em particular fontes de arquivo, onde julgamos poder obter as evidências e enquadramento da metodologia de investigação adotada. Junto do Arquivo Histórico do Município do Porto, encontramos uma diversidade de livros denominados de Cofres relativos a: Cofre das Rendas da Cidade ou Cofre da Cidade, Cofre do Sobejos das Sisas, Cofre da Imposição do Vinho, Cofre das Fortificações, Cofre dos Cativos ou Cofre dos Enjeitados, Cofre dos Correntes e Livros das Próprias, sendo que estes últimos se

referem a documentos avulsos e deliberações ou atas do Município, onde eventualmente poderemos contextualizar a época e recolher dados para a nossa base de investigação. Ainda com recurso à consulta arquivística do Arquivo Distrital do Porto, procuraremos elementos com referência às datas e acontecimentos do Porto que nos permitirão recolher dados e contextualizar a época. Por fim, e como elemento centralizador da nossa investigação, pela organização arquivística, pela variedade e organização de elementos que nos permitiu a recolha e a construção da base de dados, constituiu o nosso principal foco de atenção, foi o recurso ao Arquivo Histórico do Tribunal de Contas. Existe uma variedade de fontes documentais arquivísticas geradas pelos acontecimentos passados e que permitem a sua contextualização no espaço e no tempo, nomeadamente os livros de contabilidade, cartas, leis, orçamentos, relatórios e outro tipo de publicações. Serão ainda considerados artigos publicados em revistas científicas internacionais da área da Contabilidade e da História da Contabilidade que nos ajudem na construção, elaboração e interpretação para o período em estudo.

1.7 Estrutura da Tese

Esta investigação está organizada em oito capítulos, onde no primeiro se apresenta o enquadramento do tema em estudo, definindo os objetivos principais e as questões de investigação, orientados e organizados segundo uma determinada metodologia para o período proposto. O segundo e terceiro capítulos estão interligados e referem-se a revisão de literatura. No segundo capítulo é efetuada a revisão da literatura da História da Contabilidade, onde o foco central desta investigação se insere na contabilidade do setor público no governo central e no governo local. Já no capítulo terceiro é efetuada a revisão da literatura em relação ao quadro teórico proposto, tendo por base algumas considerações de partida, não centralizadas apenas numa teoria, mas na conjugação de três prismas de abordagem teórica. No quarto capítulo onde se aborda a metodologia de investigação, a opção recaiu por uma análise interpretativa, onde se enfatiza a natureza subjetiva do mundo social ao tentar compreendê-lo a partir de um determinado quadro de investigação qualitativa. São ainda referidas neste capítulo as fontes de arquivo utilizadas, onde os registos contabilísticos têm o potencial de oferecer informações ricas sobre a história política, social e económica. De seguida, no capítulo cinco, é efetuada uma análise ao contexto político económico e social da época, que nos remete por um lado, para um

dos mais ricos períodos de análise em termos de transformações contabilísticas, mas por outro lado, para um dos períodos mais conturbados da história de Portugal, que sem a habilidade da Coroa, a soberania de Portugal estaria perdida. Este contexto permite ainda uma melhor compreensão das organizações, das práticas, dos conceitos e das influências a que o país e a contabilidade estiveram sujeitos, quer pelas políticas quer pelos atores individuais enquanto agentes de mudança. No capítulo seis abordamos as relações entre poder central e poder local e o papel da contabilidade no Município do Porto. Destacamos neste capítulo a instabilidade política entre governo absolutista e governo liberal e o papel da contabilidade no contexto desta instabilidade no Município do Porto. Além da instabilidade, o Porto, como cidade destacada do Reino, não ficou isento das influências e ideologias estrangeiras que influenciavam a Europa, pelo que abordamos ainda as influências da instrução/cultura no contexto portuense. No capítulo sete é apresentada a discussão dos resultados enquadrada na recolha e construção da base de dados, numa ótica de investigação qualitativa. A contabilidade e o Município do Porto e a forma como influenciou ou foi influenciada no contexto do período de análise deste estudo, enquadrada nas receitas arrecadadas e entregues no Erário Régio e, a institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização das práticas contabilísticas de registo da receita e da despesa. Dedicamos ainda esta análise e discussão sobre o Município do Porto e a importância da receita no Erário Régio. Por último, no capítulo oito são apresentadas as conclusões, limitações e perspetivas futuras de investigação. A estrutura deste trabalho será tal como apresentada na Figura 1:

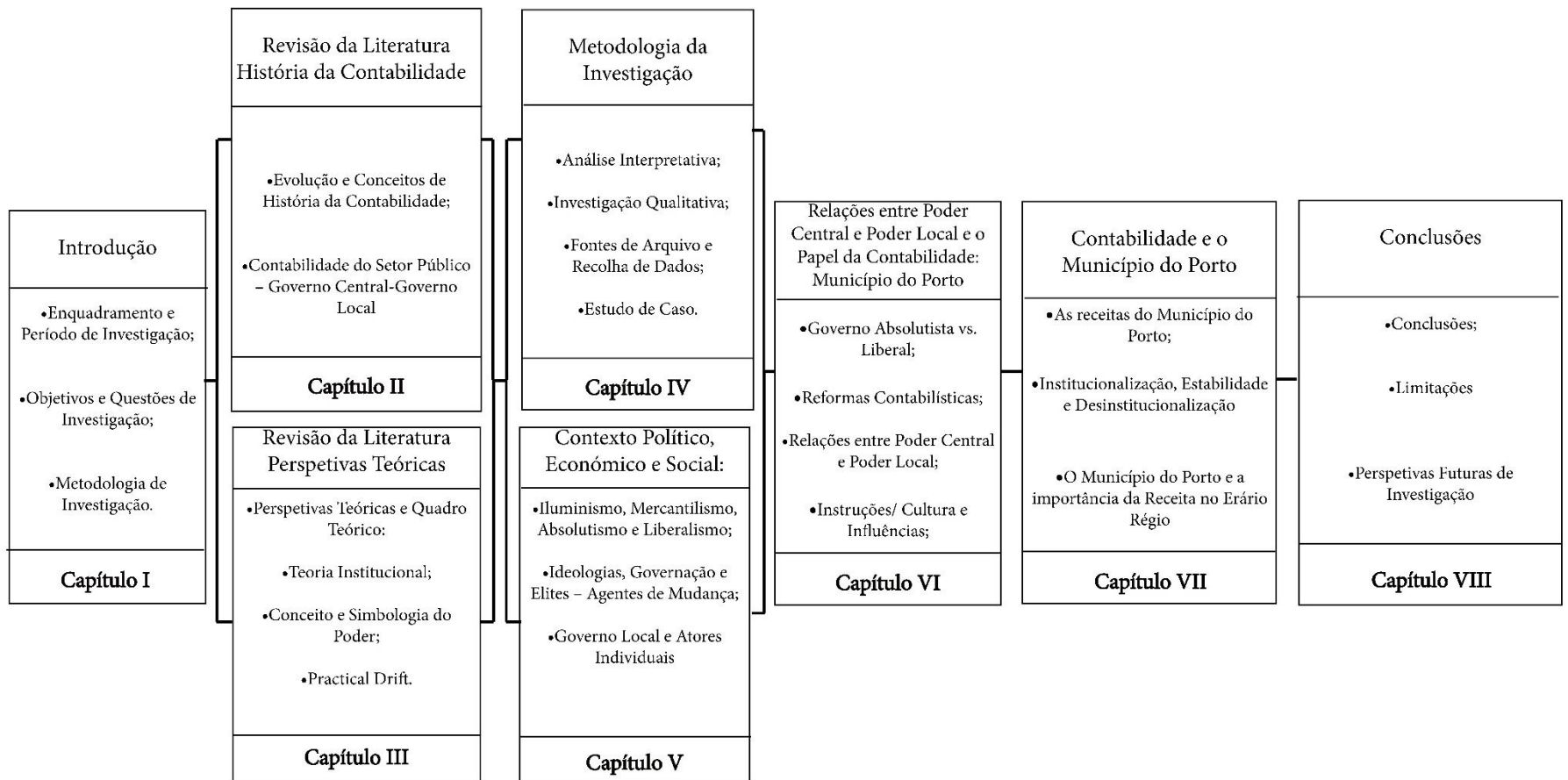


Figura 1 – Estrutura da Tese

CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA – HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

2.1 Introdução

A literatura em Contabilidade aponta duas correntes para a investigação com diferentes objetivos e diferentes formas de abordagem. Por um lado, a corrente clássica ou História Tradicional da Contabilidade e por outro lado, a corrente da Nova História da Contabilidade (Hernández Esteve 2002). Relativamente ao produto final que cada uma das correntes de investigação produz há a salientar que, os investigadores da corrente clássica defendem que as fontes primárias pesquisadas devem falar por si, cabendo-lhes o papel de meros transcritores da realidade histórica económica. Os defensores da corrente da Nova História contrapõem que, cada leitor tem a sua própria interpretação dos factos não existindo verdades únicas, sendo que, à luz desta corrente a Contabilidade é tanto refletiva (espelha a realidade económica) como construtiva (transforma essa mesma realidade) (Carmona et al. 2004; Gomes 2008). As divergências das duas correntes centram-se, essencialmente, na importância que atribuem aos temas que são objeto de estudo, na interpretação factual da história, e no significado e relevância que atribuem às fontes primárias (Fleischman e Radcliffe 2005), e na eterna polémica da objetividade/subjetividade da investigação histórica (Carmona et al. 2004). Porém, alguns investigadores apelam ao sentido de entendimento, de forma a permitir um maior compromisso com a aprendizagem mútua e o intercâmbio das duas correntes numa ótica de complementaridade e enriquecimento (Carmona et al. 2004; Funnell 2001), atendendo a que não são mutuamente exclusivas ou incompatíveis (Gomes e Rodrigues 2008). Saliente-se ainda que, o ponto de partida para os investigadores de qualquer uma das correntes, são os arquivos/registos históricos, e reconhece-se que, o investigador não deve ser separado do seu objeto de estudo, pois a descrição e a explicação tornam-se distorcidas, e paradoxalmente, quanto mais se descreve melhor se explica (Quattrone 2000).

A conjugação dos métodos de investigação em contabilidade (Mixed Methods Research in Accounting), considerado como um terceiro paradigma (Grafton et al. 2011) resulta da combinação convergente dos métodos de investigação qualitativa e da investigação quantitativa. Todos os investigadores querem produzir teorias interessantes e influentes, tornando-a como visão dominante quando esta se torna influente se for considerada verdadeira (Alvesson e

Sandberg 2011). Quando ambas as metodologias são usadas para se complementarem uma à outra, podem atingir resultados diferentes, mas quando utilizados conjuntamente geram conclusões semelhantes. Assim, ambas as metodologias têm pontos fortes e quando usadas em conjunto tornam possível o estudo mais profundo de qualquer fenómeno de gestão, e consequentemente da contabilidade (Bluhm et al. 2011). Conforme refere Grafton (2011, p.5) este tipo de investigação nas ciências sociais já tem um longo caminho e foram vários os autores que contribuíram com a divulgação e apresentação de estudos neste âmbito (Creswell 2009; Greene 2008; Jick 1979; Johnson et al. 2007; Modell 2005, 2009, 2010; Tashakkori e Creswell 2007). Este capítulo encontra-se estruturado em várias secções. Na primeira secção apresentamos uma breve revisão da literatura da contabilidade na componente da sua história e da sua evolução, pela necessidade de compreendermos o seu desenvolvimento, os seus processos e a forma como influencia e é influenciada pelos diversos fatores externos à sua disciplina. Na segunda secção será apresentada uma revisão da história tradicional da contabilidade e o interesse dos investigadores no seu desenvolvimento, quer a nível nacional quer a nível internacional, onde a contabilidade é concebida para efeitos economicamente racionais. Na terceira secção, apresentamos uma revisão da literatura da nova história da contabilidade, onde uma nova forma de pensar que envolve o espaço e o tempo relacionando-os com as ciências sociais, implica não apenas uma mudança, mas uma melhoria onde a contabilidade passa a ser vista não tanto como um fenómeno técnico e mais como um fenómeno social. Por fim, na quarta secção, apresentamos uma revisão de literatura na componente das inter-relações entre a contabilidade e o Estado, entre o governo central e o governo local, bem como com outras organizações locais.

2.2 Investigação em História da Contabilidade

Nas últimas décadas, a história da contabilidade mudou significativamente. Nesta mudança está implícita uma pluralização das metodologias e uma mudança na posição da história dentro da disciplina da contabilidade. De acordo com Napier (2006, p. 448), muito embora durante algumas décadas, o ensino da contabilidade e a sua evolução, a sua pesquisa e as suas práticas, tenham sido vistas como um fenómeno presente, é através de um estudo que envolva as várias disciplinas, sobre as mudanças e transformações na contabilidade ao longo

dos tempos, tentando perceber como é que os acontecimentos passados ocorreram e os seus porquês (Carnegie e Napier 1996; Gomes e Rodrigues 2008; Napier 2001; Miller 1994; Previts et al. 1990). A história da contabilidade tem vindo a ocupar um espaço significativo na disciplina da contabilidade, e a investigação tem vindo a expandir-se nas últimas décadas, quer a nível nacional, quer a nível internacional, apesar das dificuldades para publicar em revistas científicas internacionais (Gomes et al. 2015).

Além de uma já longa tradição, os historiadores da contabilidade têm nos últimos anos concentrado os seus esforços no sentido de expandir e renovar pesquisas e abordagens metodológicas (Platonova 2009), procurando compreender o passado através do desenvolvimento da contabilidade e das suas dimensões internacionais, sob a alçada de uma ampla gama de teorias sociais e políticas contemporâneas (Carnegie e Napier 1996; Carnegie e Napier 2002; Carnegie e Rodrigues 2007; Napier 1989, 2006). Inicialmente os seus estudos eram focados no desenvolvimento da contabilidade do setor privado nomeadamente o método das partidas dobradas desde a Idade Média na maioria dos países europeus (Lee 1977; De Roover 1956; Hooek et al. 1991; Lemarchand 1998, 2002; Stevelinck 1970; Vlaemminck 1956). Novas formas de conhecimento do passado da contabilidade tornaram-se possíveis, como resultado da investigação que tem vindo a ser desenvolvida, e nas suas relações de interdisciplinaridade com as ciências sociais. A extensão desta investigação autoriza-nos a falar da "nova história da contabilidade" que envolve a atenção de uma variedade de agentes, das condições de possibilidade de transformações no conhecimento e prática contabilística, das forças institucionais que moldam ações e resultados e os motivos que definem os objetos e objetivos da contabilidade. São estas alterações e momentos de investigação que envolvem mudanças na disciplina da contabilidade e da forma como vemos a própria história, que suscita o interesse na investigação e desenvolvimento nos "estudos de campo" (Miller et al. 1991). Na análise das perspectivas de investigação em contabilidade, começa a existir uma diluição da aceção tradicional entre a técnica contabilística e o seu contexto organizacional. A contabilidade que na sua origem se limitava à classificação e registo das operações das empresas e às suas variações patrimoniais, dando a conhecer a sua extensão a qualquer momento, ultrapassa esses limites e os limites da memória humana. A investigação do passado da contabilidade, necessita de ser estudado em diversas perspectivas e o seu estudo inserido no contexto em que foi produzida (Baskerville et al. 2017; Carnegie e Napier 1996). Apresenta-se assim um novo conceito de investigação e com uma forma privilegiada de pesquisa histórica que nos remete para uma

abordagem de investigação em arquivo, estudo da evolução das teorias e das práticas contabilísticas, relacionando-as no contexto e significação histórica. A necessidade de compreender a contabilidade, o seu desenvolvimento, os seus processos e a forma como influencia ou é influenciada pelos diversos fatores externos à sua disciplina, tem induzido diversos autores ao estudo sobre estas temáticas e a contabilidade passa a ser estudada sobre diversas perspetivas (Beard 1994; Carmona 2004; Carmona et al. 2010; Hernández Esteve 2010; Hopwood 1983; Hopwood 1990; Parker 1993; Parker 2005; Napier 2001; Napier 2006; West 2001).

2.3 A história tradicional da contabilidade

A contabilidade tem a sua origem acoplada ao comércio e às empresas, pela necessidade de registar os factos ocorridos, pela informação que produz quer em termos de memória quer em termos da necessidade de comprovar direitos ou deveres, pela necessidade de determinar o grau de riqueza das empresas e das pessoas e da acumulação de capital, quer ainda para acompanhar as atividades comerciais (Edwards 1989, 2013). Destes factos, não podemos ignorar a contabilidade e o seu desenvolvimento, associado ao desenvolvimento e evolução das empresas e dos negócios, até à necessidade de uma informação financeira mais sofisticada, consoante essas necessidades de informação. Os conceitos e as práticas desenvolveram-se para atender às necessidades e expectativas dos tempos e perdurará consoante a evolução o permita. A investigação em contabilidade permitirá descobrir não propriamente os eventos passados, mas as causas e os motivos de tais acontecimentos, tornando-se importantes para o desenvolvimento da contabilidade presente e futura. A investigação em contabilidade também foi evoluindo, foram surgindo novos estudos e numa fase inicial os principais estudos ou estavam direcionados para autores ingleses, ou para países de língua inglesa, dando a ideia de que a contabilidade, a sua história e as suas mudanças, apenas ocorria nesses países constituindo a língua uma barreira inicial (Carmona et al. 1999; Carmona et al. 2004). Carmona (2004, p.12) referiu a este respeito que a divulgação e os estudos que não fossem anglo-saxónicos ou com as configurações anglo-saxónicas eram largamente negligenciados no contexto internacional. Vários autores chamaram a atenção da comunidade científica para este enviesamento e resultados positivos começaram a emergir, atendendo a que a contabilidade, a sua história e a sua evolução, passa a ser escrita e

relatada em todos os países, contribuindo e dignificando a contabilidade (Carmona et al. 1999; Carmona e Zan 2002; Carmona et al. 2004; Carnegie e Napier 1996; Carnegie e Napier 2002; Hernández Esteve 2010). Destaca-se a partir daqui uma maior dispersão espacial de divulgação (ver Napier 2006, p.448). A atenção dada à contabilidade por investigadores portugueses foi durante algumas décadas insuficiente ao nível do padrão internacional. Considerada esta lacuna e o interesse no desenvolvimento da história da contabilidade, várias contribuições portuguesas tem sido dadas, com especial ênfase nas publicações em história da contabilidade nacionais e internacionais (Faria 2008; Sargiacomo e Gomes 2010) quer em quantidade, quer em qualidade (Fleischman e Radcliffe 2005). Várias tentativas foram surgindo no sentido de estabelecer a natureza e os propósitos da história da contabilidade (Fleischman e Radcliffe 2005), sendo que os mais significativos remete para uma divisão entre a investigação tradicional da história da contabilidade e a nova história da contabilidade (Vieira 2001).

A contabilidade como forma de expressão, reflete a história social e económica de um determinado período e não é apenas um dispositivo neutro que relate fatos económicos (Grant 1997). Os investigadores da história tradicional da contabilidade ou corrente clássica, descrevem da forma mais objetiva possível a realidade económica do passado em formas tradicionais de narrativa (Napier 2001). Grant (1997, p.143) refere-se à contabilidade como uma tecnologia destinada a influenciar e transformar as instituições e o ambiente onde opera e à medida que as instituições económicas evoluem e sofrem mudanças significativas, as práticas contabilísticas também se alteram e desenvolvem (Grant 1997; Napier 2001; Napier 2006). Na investigação da história tradicional da contabilidade existe a proposição de que a contabilidade produz informação objetiva para a tomada de decisão, assumindo-se como forma mecanicista de produção de informação (Carmona et al. 2004, p.27), relacionando-se com filosofias assentes em teorias radicais, maximização do lucro ou da riqueza dos acionistas assentes em objetivos, cuja principal diferença resulta na importância dos factos e na busca da verdade. De uma forma geral, segundo esta perspetiva, a importância da contabilidade sai marginalizada, uma vez que é concebida apenas para efeitos economicamente racionais: análise quantitativa (Carmona et al. 2004). A análise quantitativa, por tradição, deu prioridade ao que pode ser contado e medido, sem ter em linha de conta que o que pode ser contado nem sempre é importante, e o que é importante nem sempre pode ser medido (Parker 2012). Em resultado desta forma de pensar, o significado da contabilidade e das práticas contabilísticas, a forma de construção de valor, a forma de poder e de conhecimento, acaba por ser ignorada pela investigação da história

tradicional da contabilidade. Os historiadores tradicionais tomaram a contabilidade como um potencial de melhoria técnica e descrevem esta visão no contexto da investigação como uma contabilidade técnica (Napier 2001, p.17). Estes investigadores realizaram estudos, por exemplo, de mercado de capitais recorrendo a dados de períodos de tempo históricos, sem considerar de uma forma completa o contexto do período em estudo na sua conceção, seleção de dados, interpretação de resultados, derivação de novas teorias e desenho de implicações políticas (Previts e Bricker 1994).

Conforme refere Carmona et al. (2004, p.28), este é um problema bastante desafiador para os investigadores preocupados com a contabilidade numa perspetiva positivista dos últimos séculos. Littleton (1933) citado por Napier (2001, p.17) refere a este propósito que os impactos contabilísticos sobre a sociedade e sua visão idealista ao incorporar o cálculo racional, contribuem para a melhoria da sociedade. Desde logo a posição crítica de vários autores evidenciando as limitações desta perspetiva de investigação tradicional (positivista), ao referir que a informação da contabilidade pode refletir o interesse das pessoas, quer na ótica dos produtores da informação, quer na ótica dos utilizadores dessa informação (Chua 1986; Ebrahim et al. 2014; Shah 2006).

De uma forma geral, a contabilidade é assumida de forma independente da consciência humana e independente do contexto em que opera, focando apenas a vertente económica. Os investigadores da história tradicional debruçam-se mais sobre os detalhes técnicos da contabilidade apresentando-se como intermediários neutrais, agindo como meros narradores ou descritores de factos. A imagem da investigação tradicional da história da contabilidade é denunciada pela nova história da contabilidade no sentido em que referem a narrativa como uma convenção literária que mistura ficção (mito) e verdade ao invés de ser um modelo de uma realidade visível existente. As críticas surgem essencialmente no sentido de saber se de facto a escrita da história faz mais do que simplesmente expressar através das palavras os factos do passado (Major e Ribeiro 2008, 2018). Numa perspetiva tradicional, o papel dos investigadores é de descrever da forma mais objetiva quanto possível a realidade económica do passado, de uma forma neutral e os factos económicos relatados tal como foram observados (Gomes e Rodrigues 2008).

2.4 A nova história da contabilidade

A difusão das perspectivas de uma nova história da contabilidade ao romper com a tradicional abordagem de ler o passado à luz do presente, vem procurar sobretudo as profundas interações no que se refere ao espaço e ao tempo onde a contabilidade se desenvolve, assim como a capacidade da contabilidade em transformar as relações sociais (Vieira 2001; Miller e Napier 1993). Anthony Hopwood desempenhou um papel fundamental para o reconhecimento das alternativas de investigação à investigação positivista (Carnegie e Napier 1996). A nova história da contabilidade surge por oposição à perspectiva positivista da investigação, cujo principal fundamento assume que as estruturas e as práticas da contabilidade são influenciadas por fatores externos à organização (Meyer 2008; Shah 2006). Desta nova forma de pensar a contabilidade (nova história da contabilidade) surge uma implícita pluralização de metodologias e uma mudança na posição da história da contabilidade (Vieira 2001). Scapens (2006), por exemplo, num estudo relacionado sobre a contabilidade de gestão, descreve que a contribuição das teorias institucionais permitiu uma compreensão mais clara sobre a interação de instituições internas e externas, a confiança nos produtores da informação, o impacto dos circuitos do poder e o papel dos agentes nas instituições e as suas influências. Essa influência pode ser gerada por pressões políticas, por pressões legais no que se referem à implementação/adoção de determinada medida; por pressões culturais ou crenças institucionalizadas e por pressões de ordem económica. As organizações que sofrem estas pressões acabam por legitimar estas ações, como a “forma certa de atuar”, ganhando assim a legitimidade na sociedade (DiMaggio e Powell 1991). Por exemplo a adoção de determinado procedimento na implementação de determinado processo ou procedimento contabilístico, depois de legitimado na sociedade, pode ser considerado como certo, provocado pela sua aceitação generalizada e legitimada. A mudança organizacional (DiMaggio e Powell 1991) é assim explicada por via dos fatores externos institucionais e culturais, grupos políticos, legislação, de forma impositiva, permitindo a adoção de uma determinada prática, imitação de práticas exercidas noutras instituições que conduziram ao sucesso ou ainda recomendações externas de organizações profissionais influenciando comportamentos, conforme será analisado no capítulo III.

A adoção de perspectivas teóricas de diferentes áreas de conhecimento, podem fornecer preciosos incrementos à investigação em história da contabilidade (Baskerville et al. 2017; Gomes 2008; Sargiacomo e Gomes 2010). Temos assistido a uma reafirmação das principais

teorias institucionais e a aplicação dessas teorias no campo das ciências sociais, que tendo surgido na década de 1970, receberam grande atenção, que juntamente com outras linhas de pensamento enfatizavam a dependência das modernas organizações e seus ambientes (Meyer 2008). Estas novas perspectivas permitem à contabilidade poder determinar e interpretar os desenvolvimentos, as motivações e as contradições, num determinado momento e em determinada circunstância. A nova história da contabilidade remete para uma nova necessidade de compreender a contabilidade e os processos assim como a sua contribuição para as alterações sociais e organizacionais (DiMaggio e Powell 1991; Powell e DiMaggio 2012), que emerge com um conjunto diversificado de abordagens metodológicas sobre o passado da contabilidade e a sua evolução (Napier 2006). A contabilidade deixa de ser vista apenas como mera prática e técnica isolada, mas sim como um fenómeno social que representa uma componente essencial da história de um país ou de uma região (Carnegie e Napier 1996; Gomes et al. 2008; Hopwood e Miller 1994; Napier 2001; Previt et al. 1990).

Para Gomes (2008), a conceção da contabilidade como uma prática social e institucional, está intimamente relacionada com os estudos desenvolvidos em torno da nova história da contabilidade. Do ponto de vista das ciências sociais, o progresso é um conceito problemático, uma vez que implica não apenas a mudança, mas também a melhoria, e, portanto, parece implicar a realização de um julgamento de valor (Napier 2001). Atendendo a que a contabilidade se tornou num objeto de estudo não tanto como um fenómeno técnico e mais como um fenómeno social, o consenso sobre o que constitui uma melhoria torna-se mais difícil de garantir (Napier 2001, p.10). Em comparação com a história tradicional da contabilidade, esta é uma visão diferente, onde os cálculos contabilísticos são entendidos como medidas de construção política e social, contrariamente ao facto de serem objetivos, factuais e neutros, onde a informação é produzida e usada não apenas como respostas economicamente racionais, mas também por razões políticas e sociais (Carmona et al. 2004).

No âmbito da nova história da contabilidade, a investigação do setor público e as interligações que este estabelece com outras organizações é considerada como uma área de particular interesse (Carnegie e Napier 1996, 2002; Sargiacomo e Gomes 2010). De seguida abordamos esta área de investigação, na qual se posiciona este estudo.

2.5 Contabilidade do Setor Público

Seja empresa comercial ou administração pública, enquanto organização económica, é exigido o seu controlo através de governação e regulação. Geralmente esse controlo é realizado por sistemas de contabilidade regulados através de padrões emitidos por organismos públicos e privados, com base em princípios de contabilidade e em modelos de referência (Biondi 2016). Esses sistemas relatam as atividades económicas e financeiras, enquadrando e moldando o funcionamento e atividade das organizações, onde a contabilidade influencia e é influenciada. Essa atividade por sua vez é eventualmente responsável pelo bem-estar social e de uma certa forma, responsável também pela satisfação de necessidades coletivas e individuais, bem como o uso de recursos financeiros: conceito de Estado.

A contabilidade representa uma poderosa ferramenta com informações detalhadas sobre pessoas e lugares (Miller e Rose 1990), aqui relacionadas com o conceito de controlo à distância, amplamente utilizada na literatura sobre contabilidade (Sargiacomo 2009), não apenas para estudar as relações de poder entre as pessoas e o Estado, mas também para analisar as relações de poder nas empresas (Dean 2010). A contabilidade do setor público remete-nos para o conceito de “Estado”. Este termo é definido como um conjunto de técnicas, práticas, programas, saberes, racionalidades e intervenções, dotados de uma unidade e individualidade temporárias (Hopwood 1983, 1987; Hopwood 1990; Hopwood e Miller 1994; Miller 1990, 1994, 2001; Miller e Napier 1993; Miller e Rose 1988). A História da Contabilidade na sua generalidade tem vindo a ganhar relevância no que se refere à investigação, como forma de compreender o passado das organizações, e o setor público em particular (Lapsley et al. 2009; Lapsley e Pallot 2000; Lapsley e Wright 2004), no sentido de tentarmos compreender a contabilidade fora do domínio do setor privado (Carnegie e Napier 1996; Previts et al. 1990; Sargiacomo e Gomes 2010; Walker 2005). A investigação da contabilidade ao nível do setor público tem ganho alguma importância nos últimos anos, incluindo a contabilidade do governo local, que conforme refere Sargiacomo e Gomes (2010, p.3) talvez por efeito da busca de uma eficiência administrativa, pese embora o facto de ainda ser manifestamente insuficiente, comparada com os estudos sobre a investigação da contabilidade no setor privado (Gomes et al. 2008).

A necessidade de estudos sobre a contabilidade no setor público constituía uma lacuna, pelo que nos anos 90 do século passado a comunidade científica desenvolveu um considerável número de estudos nessa área (Carnegie e Napier 1996; Coronella et al. 2013; Parker 1993;

Previts et al. 1990; Walker 2005). Contudo, ainda se pode considerar a contabilidade do setor público uma área subdesenvolvida. Existe ainda uma literatura reduzida sobre a história da contabilidade no setor público (Coombs et al. 1997; Edwards e Greener 2003; Forrester 1990; Lemarchand 1999; Nikitin 2001; Ostoni 1997), embora mais recentemente se tenham desenvolvido mais estudos (Dubet 2008; Gomes 2007; Sargiacomo 2008; Sargiacomo e Gomes 2010), reconhecendo-se assim uma maior necessidade de investigação nesta área. Desta forma, só com um aumento de estudos adotando diferentes perspectivas é que poderá evoluir a investigação no sentido do conhecimento e do enriquecimento da história da contabilidade e da sua relação com as diversas instituições públicas assim como das diferentes reformas implementadas ao longo dos tempos. No seio das organizações, os desenvolvimentos contabilísticos passam a ser cada vez mais associados não só à gestão dos recursos financeiros, mas também à criação de padrões particulares de visibilidade organizacional (Burchell et al. 1980). Os cálculos económicos fornecidos pelos sistemas contabilísticos de nível empresarial passaram a ser utilizados não apenas como base para a tributação do Estado, mas também como um meio para permitir uma gestão económica mais geral (Burchell et al. 1980), para ambos os setores: privado no sentido da base da tributação e público no sentido da arrecadação da receita tributária. Platonova (2009, p. 438), refere que são vários os aspetos da história da contabilidade do setor público que devem ser estudados, nomeadamente a contabilidade não apenas como uma prática técnica, mas também como uma prática social, com implicações para o seu funcionamento organizacional e social (Baker e Bettner 1997; Burchell et al. 1985; Chua 1986; Laughlin 1995; Miller et al. 1991; Napier 2006; Sargiacomo e Gomes 2011). A interdisciplinaridade tem sido uma característica da investigação em contabilidade onde teorias e metodologias são "emprestadas" de outras disciplinas (Baskerville et al. 2017; Roslender e Dillard 2003). Sobre este ponto de vista, Sargiacomo e Gomes (2010, p.4), referem que deve ser efetuado o emprego de perspectivas de outras disciplinas, como por exemplo a sociologia, a filosofia, a psicologia e a economia política para o setor público. A contabilidade, enquanto sistema que influencia e é influenciada pelo contexto onde opera (Hopwood 1983), torna-se atrativa no seu estudo, no processo da contabilidade, enquanto prática contabilística, assim como no que se refere à prestação de contas, de ambos os setores. Assim, tendo sido objeto de mudanças consoante o seu desenvolvimento e o desenvolvimento do contexto onde opera (Napier 2006), o conhecimento do seu passado, vem reforçar a compreensão do presente e perspetivar o futuro (Gomes e Rodrigues 2008).

Neste sentido, o governo enquanto órgão com o poder de criar, editar ou revogar leis para toda a nação (setor público e setor privado), organiza-se sobre a forma de instituições com o fim de exercer o seu poder sobre a sociedade, regular o seu relacionamento, assim como as relações entre as diversas instituições por si criadas, ao nível do governo central e governo local (Miller e Rose 2008). Contudo, várias reformas foram implementadas ao nível do governo central dos vários países a partir do século XVI, seguindo o método das partidas dobradas⁴. As alterações a este nível ocorreram em Portugal pela Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, conforme se pode ver no estudo desenvolvido por Gomes (2007). As instituições municipais remetem-nos para uma esfera do exercício do poder local e do governo local, que só se pode compreender, quando integrada nas suas relações com o poder central. As instituições locais garantiam à Coroa a integração harmónica das mais pequenas parcelas do Reino (Monteiro 1993). Os municípios e as instituições locais representam uma forma de governo a nível local, representando uma estrutura política e administrativa que tem o poder através da arte de governar, de defender as pessoas e os locais, segundo os interesses de todos na comunidade (Gomes 2007; Sargiacomo e Gomes 2010).

2.5.1 Governo Central

A investigação em contabilidade no setor público tem tido nos últimos anos uma dinâmica acentuada, por via do aumento do interesse demonstrado em estudos históricos em diferentes países, por parte de alguns investigadores, conforme referido por Sargiacomo e Gomes (2010, p.3). A Contabilidade Pública tem assistido a importantes inovações quer a nível institucional, quer a nível conceptual, permitindo assim uma maior influência e uma maior visibilidade (Chan 2003). As relações cada vez mais intrínsecas entre o setor público e o setor privado e com o setor público cada vez mais presente na vida das pessoas, remete-nos para uma análise mais profunda deste setor. A obrigatoriedade da contabilidade e, nomeadamente, da prestação de contas, deriva de imposição legal, que vai sendo ajustada para a sociedade e para a economia, refletindo o contexto político e ideológico por detrás do governo central. Além disso, deriva essencialmente de uma tradição muito antiga no que se refere à prestação de contas entre o Estado e o indivíduo, que remonta a vários séculos de existência e com sistemas bem

⁴ Ver Gomes et al. (2008) para uma análise da implementação das partidas dobradas na administração pública de diferentes países europeus.

desenvolvidos (Meneses 2015). Conforme refere ainda este autor (2015, p.27), o sistema de prestação de contas que nas décadas de 60 e 70, surgiram como uma moda, transformou-se num conceito de implementação obrigatória em vários setores, sejam de contabilidade, sejam por exemplo na área da saúde ou educação. O sistema contabilístico e o sistema de prestação de contas, além de sujeitos ao desenvolvimento, estão também sujeitos a constantes alterações. Estão subjugadas aos jogos de poder e às reformas contabilísticas, cujos sistemas permitem atingir a legitimidade necessária à sua implementação e subsistência (Meneses 2015).

As evidências do papel do Estado relativo às mudanças contabilísticas estão associadas a estratégias de gestão macroeconómicas, nomeadamente com políticas de controlo de preços, políticas de informações e de relato financeiro ou prestação de contas ou mesmo no que se refere à eficiência do processo produtivo (Burchell et al. 1985; Hopwood 1987; Miller 1990). Sobre diferentes perspetivas teóricas, as inter-relações da contabilidade e do Estado, também tem sido vistas como fundamentais para o processo de alterações contabilísticas (Miller 1990), sendo contudo necessário atender à natureza dessas relações, nomeadamente as praticas contabilísticas entre o governo central e o governo local, assim como as políticas determinantes de cada um. Conforme refere Miller (1990, p.316) esta exterioridade de inter-relações entre a contabilidade e o Estado, entre o governo central e o governo local, entre as várias organizações interligadas com o governo local, tem potencial para ampliar a compreensão da incorporação da contabilidade nos processos políticos. Trata-se de uma realidade cuja materialidade e os seus efeitos surgem de uma rede de práticas que intervém na vida económica e social, através das “artes de governo”, e de formas constantes de programas e avaliações de sucessos ou fracassos: reformas.

O período em análise neste estudo reveste uma especial importância em termos contabilísticos, uma vez que atravessa duas importantes reformas do sistema contabilístico. A implementação do método das partidas dobradas, implementadas pelo Marquês de Pombal, através da Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, entrou em funcionamento até à sua revogação em 16 de maio de 1832, onde se passa de um sistema contabilístico do acréscimo (Método das Partidas Dobradas), para um sistema de base de caixa (Método de Contabilidade Orçamental). Este último método também esteve em vigor no Reino Unido (*Resource Accounting e Budgeting*) ao nível do governo central no período de 1866 a 2001 (Ezzamel et al. 2014, p.409). A informação produzida por este método, proporciona aos políticos bem como aos gestores públicos, informações mais detalhadas sobre os recursos afetos a cada um dos

objetivos do governo no que se refere à despesa pública, no sentido de aumentar a responsabilidade democrática na alocação de recursos em relação ao seu planejamento, e ao mesmo tempo, uma maior transparência para o dinheiro dos contribuintes (Ezzamel et al. 2014).

A reforma de Mouzinho da Silveira é considerada como a primeira reforma do Liberalismo. O Decreto 23 de 16 de maio de 1832 é na sua essência um decreto centralizador, decalcado em grande parte do espírito e da letra das bases da organização administrativa napoleônica (Sá 1984). Quanto aos objetivos de transparência e planejamento de recursos, recorre ao sistema do Reino Unido. Através da governação e da regulação é exigido controle da aplicação de programas, e esse controle é realizado por sistemas de contabilidade que geralmente são regulados através de padrões emitidos pelo governo central para os organismos públicos e privados, onde cada um representa um sistema econômico e financeiro responsável dessas organizações (governo local e/ou organizações com ligação ao governo local) na economia e na sociedade (Burchell et al. 1980; Hopwood 1987; Neu 2006; Power 1996).

Contudo, o papel da contabilidade do governo central, tal como defendido por Humphrey et al. (1993), foi desafiado e realizado por imitação de modelos e padrões do setor privado, nomeadamente procedimentos de supervisão fiscal (Humphrey et al. 1993). De acordo com Miller (1990), a investigação e estudos adicionais sobre as inter-relações entre a contabilidade e o Estado são bem-vindos e podem ajudar a entender a forma como as práticas contabilísticas estão relacionadas com a natureza discursiva do governo. A reforma implementada pelo decreto de 16 de maio de 1832 aplicava a liberdade, a igualdade e a boa administração como bases do poder do governo da nação, o qual podia ser exercido sem prejudicar as outras pessoas. Pode-se, assim, depreender a ausência de discriminação frente à lei de qualquer indivíduo, assim como a ausência de quaisquer privilégios de nascimento ou poder hereditário. A liberdade era como que um instrumento indispensável da arte liberal do governo, onde a liberdade do sujeito também não se opõe ao governo liberal, mas constitui a referência necessária (Maran et al. 2016, p.67). Tornava-se necessário legitimar as reformas governamentais, principalmente as relacionadas com as questões das finanças do Reino e da responsabilidade pública do aparelho de Estado para com a sociedade: a informação sobre as contas e sobre os fundos públicos através de orçamentos e a respetiva publicação, funcionando assim como uma “garantia de transparência e eficiência”.

2.5.2 Governo Local

A investigação em contabilidade tem vindo ao longo dos anos a demonstrar um aumento do interesse pelas reformas e as suas implicações ao nível do setor público, como sistemas de medição e desempenho. Estes sistemas abordariam de uma forma multidimensional a ampliação e conceção do desempenho do setor público a partir de medidas financeiras e de eficiência (Modell 2001). As técnicas de notação, computação, cálculos, referem-se a tecnologias de contabilidade (Miller e Rose 1990; Miller e Rose 2008), através de procedimentos de exame e avaliação. Assim como invenção de dispositivos, nomeadamente levantamentos, formas de apresentação e tabelas (Miller e Rose 1990, p.8). No caso das invasões napoleónicas no século XVIII (entre 1796 e 1815) em Itália, relativamente ao controlo sobre as áreas conquistadas, as inovações que se estabeleceram nos sistemas contabilísticos, com novas práticas e novas regras, proporcionavam legitimação e visibilidade às interdependências entre os atores administrativos (Hopwood 1992; Miller 1990), cuja intenção era criar um controle contabilístico rigoroso sobre os recibos e sobre as despesas do governo local (Maran et al. 2016). Ainda de acordo com os autores (2016, p.72), numa carta do governo central ao governo local, em 1799, pode ser observado que as contas do governo local devem ser enviadas com todo o cuidado e oportunamente ao nível hierárquico superior, onde depois se fará uma nova abertura para um novo período de contabilização. Refere ainda que em caso de desobediência, as consequências eram graves, nomeadamente a suspensão de qualquer pagamento solicitado, até à data da implementação dessas novas regras e novas práticas. Mesmo antes das invasões napoleónicas, as contas entre o governo local e o governo central representavam uma das principais causas dos confrontos políticos e institucionais (Zaghi 1992). Uma prioridade do novo regime era resolver os abusos e as ineficiências do antigo sistema de governo, no que se refere à contenção de gastos e à complexidade do aparelho administrativo. Para alcançar esses objetivos, a contabilidade tornou-se uma tecnologia fundamental de reforma e a Constituição da República Italiana de 1797 explicou a necessidade de implementar um sistema de contabilidade que deveria ser alinhado com a "distribuição de tarefas e poder", especialmente no nível do governo local. O sistema contabilístico do governo local teve que se adaptar ao governo central, nomeadamente as contas da sua administração bem como a sua publicação: *accountability* (ver Maran et al., 2016, Sargiacomo e Gomes, 2010).

A expansão napoleónica na Europa e em Itália marcou um período de mudança política e administrativa que dependia da centralização do governo e da reforma das organizações de governo local em todo o território conquistado, onde o governo era exercido através das instituições, procedimentos, análises e reflexões, cálculos e táticas que permitem o exercício desta forma de poder muito específica, embora complexa (Foucault 1991). A população acolheu a ocupação napoleónica que foi vista como uma solução para o caos e as dificuldades financeiras da administração política e civil. Essas dificuldades foram acentuadas pelos privilégios e abusos dos nobres e clérigos locais, dificultando o surgimento da classe média que viu o novo regime napoleónico como uma oportunidade para recuperar a autonomia local degradada pela política centralista do Estado, a autoridade moral que exigia para sobreviver como um governo imposto por um poder conquistador e o novo regime comunicava a sua ideologia, princípios e valores através de discursos e linguagem, que constituía o "*alto discurso político*" e um "*discurso político operacional*" (Maran et al. 2016). É necessária uma análise dos discursos para a compreensão da dinâmica das ações revolucionárias da sociedade.

Numa perspetiva de análise das contribuições da investigação em história da contabilidade sobre a contabilidade e a prestação de contas no governo local apresentado por Sargiacomo e Gomes (2010), no contexto de comparação internacional e de uma revisão aos principais artigos publicados em revistas da especialidade de história da contabilidade, mais concretamente em relação à contabilidade do setor público com ênfase para o governo local, foram retiradas algumas conclusões em relação ao desenvolvimento desta área de pesquisa. Para a investigação relativa ao desenvolvimento contabilístico e auditoria municipal, os autores concluem que os vários estudos apresentados por diversos investigadores são longitudinais, desde a Idade Média até ao século XX e referem-se a uma série de países. Diferentes empresas de diferentes cidades foram analisadas sobre diversas perspetivas e diversos interesses, nomeadamente ao nível das práticas de divulgação dos relatórios financeiros, ao nível da transição do método de base de caixa para o método das partidas dobradas, da evolução da contabilização do capital e das despesas nas corporações municipais. A característica comum que apresentam evidencia um lento desenvolvimento da contabilidade ao nível do governo local. Para a contabilidade municipal da época medieval, a contribuição da investigação é bastante importante para um melhor e mais amplo entendimento, pese embora o facto de surgirem dificuldades adicionais ao analisar os registos contabilísticos dessa época. Também nesta área concluem que os sistemas contabilísticos se foram desenvolvendo para atender às necessidades

dos seus utilizadores e respetivo controlo. Em relação à contabilidade das corporações municipais, também foram observados estudos de diversos investigadores ao nível de uma análise longitudinal de corporações municipais britânicas, tendo sido comparado o desenvolvimento de regulamentos e práticas de relatórios de empresas de serviços públicos e corporações municipais, com base na exploração do mecanismo de mudança de práticas contabilísticas em função da teoria da agência. Efetuaram ainda uma análise a fontes primárias no sentido de examinar o sistema de transição para o método das partidas dobradas. Concluíram que o sistema de base de caixa se tornava cada vez mais inadequado em função da rápida expansão das transações comerciais a partir de meados do século XVIII. Da mesma forma, foi também centrado no Reino Unido os estudos da relação entre a contabilidade do governo central e do governo local. Foram examinados o impacto da regulamentação do governo central na gestão de conflitos industriais e nas tomadas de decisão por parte do governo local, o uso de uma gestão governamental baseada em Foucault sobre vigilância, moralização, controlo social e exercício de poder nos sistemas de provisão do bem-estar público e punição no Estado moderno. Embora a investigação se tenha centrado nos finais do século XVIII até ao século XX e evidenciem algumas divergências entre estes dois centros de poder, verificaram-se longos e sérios debates e as necessidades do Estado capitalista britânico acabou por ser bem-sucedido nas relações entre governo central e governo local. A contabilidade e a prestação de contas em organizações ligadas ao governo local, nomeadamente escolas, hospitais, instituições de caridade e misericórdias, teatros e prisões operam em ligação com o governo local. Esta análise focou-se essencialmente em empresas do Reino Unido e a base das conclusões remetem para uma inadequação do sistema de base de caixa e a transição para o método das partidas dobradas era o mais adequado e o que respondia melhor ao aumento das transações comerciais e do seu volume.

Ainda no seguimento de Sargiacomo e Gomes (2010, p.8) nesta análise de artigos relacionados com a contabilidade e a prestação de contas no governo local, foram identificados quatro conjuntos principais de objeto de estudo, a saber: a adoção, uso e institucionalização das práticas contabilísticas no governo local, a contabilidade das corporações municipais; a contabilidade e a inter-relação entre governo local e governo central e, por fim, a contabilidade e responsabilidade em organizações locais relacionadas com os governos locais. Das publicações dos trinta artigos analisados em Sargiacomo e Gomes (2010, pp. 31-36), o Reino Unido representa 46.6% (14 artigos), seguido dos Estados Unidos da América com 23.34% (7

artigos), Itália com 13.33% (4 artigos) e a Suécia, Espanha, França e Alemanha com 1 artigo cada um, representado 3,33% cada. Em relação às publicações do Reino Unido são analisadas as consequências do aumento da responsabilidade pública das autoridades locais; o desenvolvimento dos requisitos de auditoria; a evolução da contabilização das despesas de capital nas corporações municipais; os desenvolvimentos na forma e nos conteúdos da informação financeira na prestação de contas; o desenvolvimento de regulamentos e práticas de relatórios externos nas corporações municipais; o estudo dos registos das corporações municipais na transição do sistema de descarga (partidas simples) para o método das partidas dobradas, no sentido de avaliar e perceber as explicações gerais para a adoção do novo método; o impacto do desenvolvimento e regulamentação na gestão de conflitos industriais e as tomadas de decisão do governo local inglês; o uso da análise histórica em estudos da história da contabilidade no governo local, com o objetivo de explicar porque é que as autoridades locais adotam novos modelos de contabilidade; a análise de livros dos administradores locais como parte de um sistema de contabilidade da cidade medieval, cujo principal objetivo era controlar as responsabilidades e as finanças, através de regulação e auditoria, e, por fim, a análise de relatórios de investigações sobre a gestão do pauperismo no sentido de analisar o papel da contabilidade na administração local no início do século XIX. Relativamente aos Estados Unidos, a análise de um dos artigos recai sobre o Município do Ohio, como estado progressista e como um dos primeiros a inaugurar a orçamentação na contabilidade municipal; nos restantes verifica-se o exame e análise de importantes áreas de orçamentação e contabilidade de custos por parte do governo americano; a reforma contabilística e administrativa durante a permanência de Thomas Coleman Andrews (contabilista e candidato independente a presidente dos Estados Unidos), enquanto contabilista no governo local; revisão de literatura no sentido de descrever o que ela nos diz sobre a contabilidade do governo local e comentar os pontos fortes e fracos da literatura e identificar as oportunidades de investigação; a análise da contabilidade governamental na exigência de demonstrar o cumprimento das restrições legais relativas ao controle de receitas e despesas; análise de dados contabilísticos que foram ajustados para se adequarem aos princípios contabilísticos geralmente aceites americanos.

Nos restantes países cujas publicações também se referem à contabilidade e à prestação de contas no governo local, Alemanha, Espanha, França, Itália, Rússia e Suécia, verificam-se artigos cuja análise remete para o papel desempenhado pela contabilidade e a sua influência nas relações de poder; análise de registo de arquivos para elucidar quanto aos procedimentos de

organização e execução de contabilidade, para retratar aspetos da vida económica política e social da comunidade local; análise de desenvolvimento e reformas da contabilidade municipal e de organizações relacionadas com o governo local ou central, nomeadamente hospitais; análise dos métodos contabilísticos e do seu uso, no sentido de controlar o dinheiro público.

As preocupações com a contabilidade e o seu desenvolvimento, nomeadamente a nível local, tem sido a preocupação de alguns investigadores, pelo que Sargiacomo e Gomes (2010) apelam à necessidade de uma pesquisa rigorosa e robusta sobre o desenvolvimento de sistemas de contabilidade e de responsabilidade ao nível do governo local.

2.6 Em Resumo

O estudo da história da contabilidade levou a que mudanças significativas ocorressem através dos tempos. A relação interdisciplinar com outros ramos das ciências sociais, assim como a aplicação de uma pluralização de metodologias, permite-nos tentar responder a questões relacionadas com o passado da contabilidade no âmbito de “como” e “porquê” que os acontecimentos ocorreram. A história tradicional da contabilidade entendida como a acessão tradicional de registo das operações e da transmissão de informação sobre os factos ocorridos (passado), baseados na ideia dos números que representa, é vista como uma contabilidade técnica, assumida de forma independente da consciência humana e independente do contexto onde opera.

A nova história da contabilidade, associada à difusão de diversas perspectivas teóricas, além de “romper com o passado” no sentido da abordagem tradicional de ler o passado à luz do presente, remete-nos para a necessidade de compreender a contabilidade e os processos, assim como a sua contribuição para as alterações sociais e organizacionais.

A contabilidade é considerada como uma poderosa ferramenta de gestão, seja para a administração pública ou privada. Para a administração pública, enquanto organização económica, é exigido o controlo através da governação e regulação. Os diversos organismos públicos, com base em princípios de contabilidade e de modelos de referência, geralmente efetuam esse controlo, relatando informação económica e financeira. A contabilidade do setor público, embora numa fase com algum desenvolvimento, necessita ainda de ser estudada, no

sentido do enriquecimento através do entendimento e percepção da relação da contabilidade com as diversas instituições públicas, seja ao nível do governo central seja ao nível do governo local.

No capítulo seguinte faremos uma revisão da literatura em relação às perspectivas teóricas adotadas neste estudo. Aliada à característica de interdisciplinaridade que a investigação em história da contabilidade possui, esperamos encontrar respostas para a explicação da intervenção humana na estruturação dos contextos de ações e o impacto dessas ações na evolução da contabilidade e da sociedade.

CAPÍTULO III – REVISÃO DA LITERATURA – PERSPETIVAS TEÓRICAS

3.1 Introdução

A construção de um quadro teórico conforme refere Malmi e Granlund (2009, p.600) consiste num conjunto orientado de ideias ou de contextos explicativos permitindo encontrar respostas. Questões relacionadas como: Quem; Quando; Onde e Porquê; abordam os fatores temporais e contextuais estabelecendo os limites da generalização de teorias importadas principalmente de outras ciências sociais (Parker 1999; Malmi e Granlund 2009; Yin 1994; Yin 2009, 2011). A investigação em História da Contabilidade possui essa característica de interdisciplinaridade, onde podemos utilizar e analisar diferentes conceitos e diferentes teorias, que se integram e que suportam estes estudos. Nas ciências sociais os problemas legitimados pela sociedade, tendem a prender o investigador como um instrumento do problema que se pretende estudar (Bourdieu e Tomaz 1989) sendo necessário impor regras de objetividade e neutralidade. As abordagens institucionalistas das organizações (DiMaggio e Powell 1983; Meyer e Rowan 1977; Selznick 1957; Scott 1987) também assumiram o problema da intervenção humana na estruturação dos contextos de ação e o impacto dessa ação sobre a evolução das rotinas (Friedberg 1993). Neste quadro de institucionalismo, a realidade é construída socialmente e realizada através da capacidade de relacionamento das ações e por meio das ações dos agentes sociais e das formas de interpretar e lidar com a realidade. Na generalidade dos casos, parte das estruturas e conceitos adotados nas organizações não o são através de racionalidade económica, mas pela legitimidade atribuída socialmente. Fruto de uma observação prolongada, a construção do quadro teórico foi-se desenvolvendo ao longo do trabalho de investigação e de encontro às realidades que se foram encontrando, e a estratégia que se desenvolveu neste estudo não se limita apenas a uma teoria, mas à utilização de um conjunto de conceitos adotados de três teorias aplicadas nas ciências sociais e que se complementam e reforçam o trabalho de investigação efetuado.

No presente capítulo, o referencial teórico abordado está dividido em três secções. Na primeira secção é abordada a Teoria Institucional. No que se refere à Teoria Institucional, o objetivo é perceber os aspetos formais, políticos e legais das instituições, no sentido de obter uma melhor compreensão dos processos de mudança dos sistemas contabilísticos no contexto

das reformas do setor público ao nível do *design*, mudanças, divergências e lacunas (Barzelay 2001; Guthrie 1998; Guthrie et al. 1999; Hood 2000; Ter Bogt e Van Helden 2000). Neste caso, as diretrizes, as regras as práticas e procedimentos adotados aquando da implementação do novo sistema contabilístico das partidas dobradas no Erário Régio e as relações da contabilidade entre o governo central e o governo local: Município do Porto. Na segunda secção relativa à Teoria do Poder, destacamos Foucault e Bourdieu, onde pretendemos perceber o poder da contabilidade como sistema disciplinar, como forma de transferência de poder entre o governo central e o governo local, a forma como a contabilidade influencia e como pode ser influenciada nas relações entre entes dois órgãos do poder através dos vários atores e da sua capacidade de adaptação às realidades que se vão transformando política, económica e socialmente. Por fim, na última secção, abordamos o conceito de *Practical Drift*. Enquadrado neste conceito, pretendemos perceber e compreender as regras e tarefas resultantes de uma lógica e racionalidade prática, adquirida por aprendizagem implícita ou explícita, já implementada e institucionalizada, e, funciona como sistema gerador de estratégias que podem ser objetivamente conformes aos interesses dos seus atores.

3.2 Teoria Institucional

A Teoria Institucional como construção teórica para explicar o funcionamento e a evolução das organizações, tem como principal preocupação, a compreensão de fenómenos sociais relativamente às diversas áreas do conhecimento humano, do ponto de vista político, económico e social (Scott e Meyer 1994). Na abordagem institucional, o enfoque recai para o carácter social e coletivo do comportamento humano, sendo muitas vezes condicionado por regras estabelecidas na organização, que condicionam essa atuação, mas colocam em evidência o poder das estruturas organizacionais, perante os atores (Baxter e Chua 2003). Esta teoria conheceu novos desenvolvimentos ao ser classificada em três pilares (Burns e Scapens 2000): Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology); Velha Economia Institucional (Old Institutional Sociology); Nova Economia Institucional (New Institutional Economic). A Nova Sociologia Institucional vem referir que muitas decisões das organizações, não têm em conta apenas aspetos económicos e racionais, mas sim, decisões que tenham em conta o processo de legitimação (DiMaggio e Powell 1983).

As instituições enquanto organizações são entendidas como sistemas de atividades controlados e coordenados numa rede de relações técnicas. A forma de pensar ou de agir que prevalece e permanece nas organizações, assim como os hábitos ou costumes das organizações ou de um povo, traduzem o conceito de instituição e releva a importância do comportamento habitual. Estas ações tornam-se num padrão aceito e generalizado, com um raciocínio técnico argumentável, sendo rotulados como a “melhor prática” e conferindo legitimidade às organizações (DiMaggio e Powell 1983, 1991; Meyer e Rowan 1977; Sherer e Lee 2002; Tolbert e Zucker 1999). A legitimidade tem um papel central na teoria institucional como uma força que constrange a mudança e pressiona as organizações a agirem da mesma forma (DiMaggio e Powell 1991). A preocupação com a legitimidade obriga as organizações a adotarem práticas ou processos que outras organizações têm, e de uma certa forma as organizações a parecerem iguais, e não serem diferentes por medo de que lhes falte credibilidade (Sherer e Lee 2002, p.103). As organizações são as primeiras a inovar, mas o prestígio de uma organização é importante para o início de mudanças, particularmente quando o prestígio é importante a legitimidade é; assumida (Sherer e Lee 2002, p.103).

A teoria institucional teve o seu início com os postulados de Meyer e Rowan (1977, p.340) sobre institucionalismo e tornou-se uma teoria aceita e utilizada na investigação em contabilidade, procurando entender como e porquê ocorrem as mudanças contabilísticas (Moll et al. 2006; Zoubi e Ali 2011), como é que as organizações são levadas a incorporar as práticas e os conceitos definidos, pelos conceitos que predominam nas outras organizações e que já estão institucionalizados. O termo instituição surge como um instrumento percível e racional para executar um serviço e, no seu todo como um produto natural das pressões e necessidades sociais (Burns e Scapens 2000). A instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas. As pessoas são constrangidas pelo mundo social onde habitam e esse mundo é percebido como sendo composto de objetos e relações externos e independentes e as construções sociais, assim como as organizações, são muitas vezes consideradas como coisas materiais (Hopper e Powell 1985). Selznick (1957) contrastou instituição com organização administrativa, a qual descreveu como sendo um instrumento racional definido para realizar um trabalho, com a identificação das necessidades e determinação de soluções. No que se refere à instituição, defendeu a necessidade de compreender todos os elementos na sua globalidade. Rowsell e Berry (1993) utilizaram, no seu estudo sobre liderança, valores e sabedoria sistémica, conceitos de

Selznick (1949 e 1957), que definiu uma instituição como um produto natural das necessidades e pressões sociais e cuja eficácia organizacional depende da capacidade de construir e manter uma identidade congruente com as realidades ambientais. Na abordagem institucional, o enfoque recai para o carácter social e coletivo do comportamento humano, sendo muitas vezes condicionado por regras estabelecidas na organização, que condicionam essa atuação, mas colocam em evidência o poder das estruturas organizacionais, perante os atores (Baxter e Chua 2003).

A Teoria Institucional, como construção teórica, tem-se revelado essencial para a estruturação das organizações, e os investigadores tentam compreender os processos de produção e legitimação, que de forma isolada ou através de instituições políticas, regulam as escolhas coletivas, justificando a adoção de determinados padrões ou de determinadas políticas, mantendo a identidade de acordo com as realidades ambientais. Apesar dos primeiros passos sobre a Teoria Institucional serem dados em finais da primeira metade do século XX, relativos à legitimação e regras institucionais e a sua realidade social, foi a partir da década de 70, em alternativa à investigação positivista, que vários investigadores consideraram que o ambiente onde a organização está inserida, é um fator determinante das suas ações e decisões (Burchell et al. 1980; Hopwood e Miller 1994; Laughlin 1988; Selznick 1957). Tradicionalmente, esta teoria tem sido usada para explicação dos processos de legitimação das organizações (Dillard et al. 2004), da implementação das mudanças ou práticas organizacionais, assim como a explicação para a resistência à mudança (Vieira 2008).

A investigação em contabilidade de gestão tem centrado, nas últimas décadas, o seu desenvolvimento em torno de modelos de apoio à tomada de decisões, racionalidade da gestão, cultura organizacional, maximização do lucro e definição de objetivos (Major e Ribeiro 2008, 2018; Miller 1994), dando origem a várias teorias e vários modelos (Major e Ribeiro 2008, p.1). A história da contabilidade tem despertado o interesse dos investigadores, e várias teorias e modelos tem surgido no sentido de estudar a contabilidade e a sua história no contexto político, económico, organizacional e cultural (Carmona 2004; Carnegie e Napier 1996; Covaleski e Dirsmith 1988; Gomes 2007; Hopwood e Miller 1994; Hopwood 1983; Laughlin 1988; Miller et al. 1991; Napier 2001; Napier 2006), tentando compreender as suas ações e os seus significados, a forma como influencia e é influenciada perante a multiplicidade de agentes, instituições e processos. As definições e análises organizacionais definidas por Meyer e Rowan (1977), com base na perspetiva institucional, têm sido frequentes e tem permitido investigar

uma ampla gama de fenómenos sobre a organização governamental (Tolbert e Zucker 1999), ocorrendo uma particular conjuntura entre a sociologia e as teorias da organização (Miller 1994, p.9). O funcionamento, estrutura e a evolução das organizações, a compreensão de fenómenos sociais relativamente às diversas áreas do conhecimento humano, do ponto de vista político, económico e social, resultam da institucionalização, que serve para os atores individuais, transmitirem uma realidade aceite socialmente (Scott e Meyer 1994; Tolbert e Zucker 1999).

Com base no desenvolvimento da teoria da organização, pretende-se compreender as práticas contabilísticas que podem legitimar as organizações através da construção de uma aparente racionalidade e eficiência (Carruthers 1995). A contabilidade apresenta-se assim como um fenómeno eminentemente social (Hopwood 1983, 1987; Hopwood e Miller 1994) e legitimado, sendo a contabilidade considerada uma instituição dentro da instituição (Richardson 1987). A contabilidade passou a ocupar de um modo significativo uma posição de destaque nas modernas sociedades industriais (Miller 1994, p.6), assim como se tornou num dos mais influenciáveis modos da gestão, da organização e das estruturas sociais.

Estes desenvolvimentos remetem-nos para uma nova necessidade de compreender a contabilidade e os processos assim como a sua contribuição para as alterações sociais e organizacionais (Powell e DiMaggio 2012), que emerge com um conjunto diversificado de abordagens metodológicas sobre o passado da contabilidade e a sua evolução (Napier 2006). Centra-se nos aspetos formais, políticos e legais de uma instituição, considerando os processos pelos quais se estabelecem determinadas diretrizes, regras e procedimentos, e como é que essas se tornam legitimadas. Procura-se a legitimidade das iniciativas e a incorporação de elementos já institucionalizados que proporcionam uma salvaguarda para as decisões e atividades. De certa forma, a institucionalização consiste numa determinada forma de organização, que evolui ao longo do tempo e que se torna legitimada dentro de uma organização ou ambiente. Partindo da premissa de que os sistemas e práticas contabilísticas constituem regras e rotinas organizacionais (Burns e Scapens 2000), tal como referido por Gomes (2007, p.59), a teoria institucional, na vertente da nova sociologia institucional, é usada como referencial teórico, para explicar a natureza e aplicabilidade das práticas contabilísticas ao nível do governo central e do governo local (Carpenter e Feroz 2001), tentando fornecer explicações no sentido de se obter uma melhor compreensão da relação entre as estruturas e as práticas organizacionais (Gomes 2007). Estas relações juntamente com outras linhas de pensamento enfatizam a dependência das organizações modernas (Meyer 2008), e ajudam a perceber porque é que muitas vezes as

organizações incorporam na sua estrutura determinadas práticas ou procedimentos, sem analisar o seu efeito no que se refere aos resultados esperados (Gomes 2007, p.65, Meyer e Rowan 1977, p.340). Tal como refere Gomes (2007, p.66) a explicação para a incorporação de diferentes práticas e procedimentos na sua estrutura formal institucionalizada na sociedade aumenta a sua legitimidade.

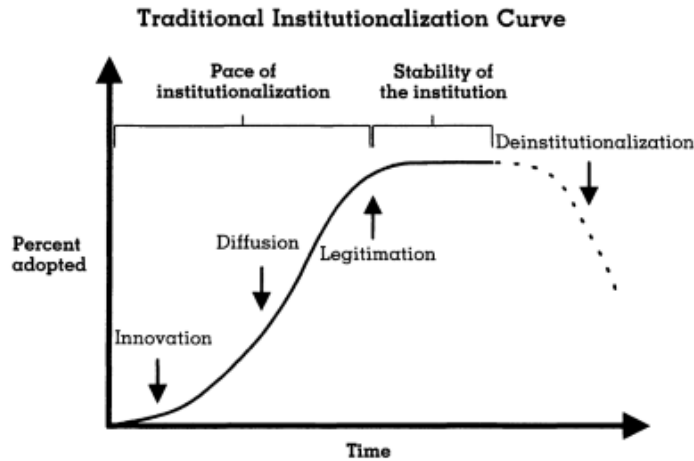
A Teoria Institucional não é vista como uma teoria de mudança das organizações e da sua estrutura formal, mas antes, a possibilidade de se considerar uma explicação sobre a semelhança entre formas, que permitem uma relação de correspondência e a ligação entre as organizações e o ambiente institucional. Esta teoria tem sido utilizada em vários estudos sobre a contabilidade do setor público (Ezzamel et al. 2007; Gomes et al. 2008; van Helden 2005; Hopper e Major 2007; Hoque 2005; Modell 2001; Nor-Aziah e Scapens 2007), sobre as mudanças contabilísticas relativamente às reformas do setor público, também largamente investigadas sobre diferentes abordagens teóricas (Caccia e Steccolini 2006), e os seus processos e os seus efeitos também têm sido estudados numa perspetiva institucional (Powell e DiMaggio 2012; Scott 1987, 2001).

Os processos de mudança nas organizações podem ser originados por estímulos internos e externos, e os seus padrões e efeitos, são moldados por forças externas e internas (Caccia e Steccolini 2006, p.157). As regras, as rotinas internas e a formação dos processos de mudança tem sido a preocupação e o foco da nova sociologia institucional assim como da forma e importância das forças ambientais que moldam ou restringem as organizações (Burns e Scapens 2000; Scott 2001). As regras institucionais são vistas como normas e expectativas partilhadas pelos membros de uma sociedade e funcionam como mitos, onde Powell e DiMaggio (2012) tentam explicar porque é que as organizações adotam práticas e mudanças estruturais, no sentido de tornar as organizações mais isomórficas, sem necessariamente as tornar mais eficientes. Contudo, será necessário definir o tempo social como “operacional” na medida em que está ligado a eventos (Lawrence et al. 2001). Apesar do conceito do tempo dominar a teoria das organizações, é necessário ir mais além e compreender o tempo como uma dinâmica de processos de mudança, como a institucionalização (Clark 1985), no sentido de estabelecer uma unidade de análise com limites temporais definidos por um conjunto de eventos e relações entre eles (Lawrence et al. 2001, p.626). O padrão típico de eventos e de relacionamentos entre si definem o processo de institucionalização, onde existe uma fase inicial de aceitação parcial (Zucker 1987) seguida de uma fase intermediária de maior aceitação e de uma rápida difusão,

culminando em ultimo lugar, numa fase de saturação e completa legitimação (Tolbert e Zucker 1999).

De acordo com Lawrence et al. (2001, p.626) a generalidade dos investigadores presume que o processo de institucionalização ocorre no tempo de acordo com o que é mostrado na Figura 2 como uma curva em forma de “S” que caracteriza a maioria dos caminhos de difusão de técnicas e práticas e que envolvem processos de contágio e não contágio (DiMaggio e Powell 1991; Lawrence et al. 2001; Rogers 1995). A curva em forma de “S” representa a curva da institucionalização que envolve um fenómeno social onde existe uma ordem fixa, que envolve um período de tempo onde a inovação surge e é difundida (fase inicial); posteriormente, a inovação continua ainda em processo de difusão passando para o processo de institucionalização através de uma nova prática, regra ou tecnologia, difundida pelo campo organizacional (Lawrence et al. 2001, p.626). As novas práticas, regras ou tecnologias tornam-se institucionalizadas através do período de tempo necessário, denominado como instância do processo de institucionalização (Hoffman 1999; Leblebici et al. 1991; Zaheer et al. 1999). No seguimento do processo de estabilização onde as práticas, regras ou tecnologias são legitimadas e percebidas na sua conceção, é atingido o estágio de legitimação. Importará agora perceber por quanto tempo este processo se manterá estável neste estágio (Hoffman 1999). A terceira fase corresponde ao período pelo qual a organização abandona por saturação este período de estabilidade, e todo o processo de regras, práticas e procedimentos também são abandonados.

Ainda de acordo com Powell e DiMaggio (1991) e Rogers (1995), apesar dos processos de institucionalização serem geralmente associados à curva “S”, nenhuma forma de curva se encaixa na dinâmica associada a todas as instancias de institucionalização. Clark (1985) vem referir que a curva em forma de “S” representa antes o que pode ser descrito como um conjunto heterogéneo de processos e ao invés de tentar descrever as características temporais de um processo, desenvolvem dimensões que permitem descrever a variedade temporal de possíveis processos.



Fonte: (Lawrence et al. 2001) - The temporal dynamics of institutionalization, p.626

Figura 2 – Dinâmicas temporais da institucionalização

Definido o limite temporal de análise da pesquisa, necessitamos de compreender os eventos, as relações entre eles e os seus significados na vida na vida social (Clark 1985; Lawrence et al. 2001). Os eventos ou inovações difundem-se de forma mais lenta ou mais rápida, marcando o ritmo da institucionalização (Hoffman 1999; Lawrence et al. 2001; Leblebici et al. 1991; Rogers 1995).

3.2.1 Formas de Isomorfismo

As organizações tendem a assumir e a desenvolver processos semelhantes aos observados noutras organizações, como forma de resolver determinados problemas e processos, favorecendo o seu funcionamento a partir de regras socialmente aceites. O isomorfismo tem como base a Teoria Institucional, onde as normas, tradições e influências sociais que resultam de ambientes internos e externos, são apresentados nas organizações numa busca de homogeneidade (Carpenter e Feroz 2001; Major e Hopper 2004). As organizações adotam práticas e procedimentos na atividade organizacional e institucionalizados na sociedade de modo a serem vistas como socialmente legítimas, independentemente da eficácia dessas praticas e desses procedimentos (Meyer e Rowan 1977). De acordo com DiMaggio e Powel (1983) existe uma variedade de tipos de organizações que são homogêneas e isomórficas em relação à variedade de ambientes. A Teoria Institucional conheceu novos desenvolvimentos com o

conceito de isomorfismo, onde as organizações tendem a mudar numa determinada área organizacional, onde essa mudança leva a uma homogeneização de conceitos, práticas e procedimentos, sem que exista necessariamente uma relação de aumento de eficiência (DiMaggio e Powell 1983, p.150; Gomes 2007, p.69; Major e Ribeiro 2008, p.8). Os sistemas de relações e posições sociais, levam a que as organizações sejam forçadas a adotar estruturas e sistemas similares que conduzem ao reconhecimento como fazendo parte de um determinado grupo estruturado e organizado com regras e recursos sustentados. Conforme refere Major e Ribeiro (2008, p. 8) a ocorrência de processos de isomorfismo tem sido descrita como fundamental para promover a sobrevivência e sucesso das organizações. Ainda segundo Meyer (1977; 1979, p.10) existem dois tipos de isomorfismo a considerar: Isomorfismo Competitivo e Isomorfismo Institucional. DiMaggio e Powell (1983, p.150) identificam três mecanismos através do qual a mudança isomórfica institucional ocorre, cada um com seus próprios antecedentes: Isomorfismo Coercivo; Isomorfismo Mimético e Isomorfismo Normativo.

3.2.1.1 Isomorfismo Competitivo

O isomorfismo competitivo ocorre sempre que as forças de mercado forçam as organizações em nome da eficiência a adotar procedimentos específicos, relevando a competição e eventuais mudanças de nichos de mercado (Carruthers 1995; DiMaggio e Powell 1983). DiMaggio e Powell (1983, p.149) refere que Hannan e Freeman (1977) argumenta que o isomorfismo embora ocorra na realidade e envolva pressões para a similaridade, os decisores das organizações respondem com decisões apropriadas e ajustadas para o que é o comportamento aceitável, em nome da concorrência de mercado, mas não explica totalmente as opções e escolhas de uma organização. Em nome da eficiência, quando há uma maneira melhor, mais barata ou mais eficiente de fazer as coisas, então as forças da concorrência acabarão por impor às organizações essa melhor maneira (Carruthers, 1995, p.317). No entanto, DiMaggio e Powell (1983) argumentam que isso não oferece uma representação totalmente suficiente das organizações modernas.

3.2.1.2 Isomorfismo institucional

O conceito de isomorfismo institucional vai constituir uma ferramenta útil à compreensão das políticas e práticas adotadas. As organizações são estruturadas por fenômenos nos seus ambientes e tendem a tornar-se isomórficas entre elas e as organizações refletem a realidade construída socialmente, originando várias concepções de como o comportamento se espalha (DiMaggio e Powell 1983). Este conceito encontra-se dividido em três classificações de mudança de isomorfismo institucional: isomorfismo coercivo, mimético e normativo (DiMaggio e Powell 1983, p.150).

3.2.1.2.1 Isomorfismo Coercivo

No seguimento de DiMaggio e Powell, o isomorfismo coercivo resulta de expectativas e pressões gerais criadas no meio em que a organização desenvolve a sua atividade e de pressões organizacionais colocadas a organizações dependentes, assim como pelo funcionamento dessas organizações na sociedade e pelas suas expectativas culturais (DiMaggio e Powell 1983, p.150). O melhor exemplo é a mudança nas práticas ou processos organizacionais em reação direta às decisões governamentais. A existência de um ambiente legal geral afeta o comportamento e a estrutura de uma organização e o isomorfismo coercivo impõe fatores externos (políticas governamentais, regulamentação, relações com fornecedores) em organizações para adotar estruturas e processos internos particulares (Carmona e Macias 2001; Carpenter e Feroz 2001; Carruthers 1995; Covalski e Dirsmith 1988; Gomes 2007). O isomorfismo coercivo decorre da influência política e da questão da legitimidade (Gomes 2007, p.70). As imposições associadas a este tipo de isomorfismo são: imposição por autoridade e imposição por poder coercivo. A imposição por autoridade é causadora de menor resistência do que as imposições pelo poder coercivo, onde a existência de um ambiente jurídico geral afeta o comportamento e a estrutura da organização, nomeadamente as políticas governamentais ou regulação. É atribuída uma maior legitimidade à mudança quando esta é iniciada por algo a quem notoriamente é reconhecida autoridade.

3.2.1.2.2 Isomorfismo Mimético

O isomorfismo mimético resulta de respostas padronizadas à incerteza como fator forte, onde a simulação ou a imitação assumem um papel central. DiMaggio e Powell (1983, 1991) defendem que nem todo o isomorfismo institucional é derivado do isomorfismo coercivo, isto porque a autoridade coerciva também origina uma força poderosa que sustenta a imitação (Gomes 2007). É através da imitação de práticas consideradas socialmente como legítimas e que conduzem ao sucesso, que as empresas tentam fazer face às incertezas (Abernethy e Chua 1996; Tolbert e Zucker 1999). As evidências confirmam que as organizações tendem a copiar as organizações e/ou as práticas que são percebidas como mais legítimas ou bem-sucedidas ou que enfrentam fatores organizacionais externos que são semelhantes em complexidade, pelo que a sua difusão ocorre através do isomorfismo mimético (Carruthers 1995; Gomes 2007; Major e Hopper 2004).

3.2.1.2.3 Isomorfismo Normativo

A terceira fonte de mudança organizacional isomórfica é o isomorfismo normativo e está associado à profissionalização, como a luta coletiva dos membros de uma profissão para definir as condições e métodos do seu trabalho e controlar a “produção”, assim como através do crescimento e elaboração de redes profissionais que abrangem organizações e em que novos modelos e práticas se difundem rapidamente (Carmona e Macias 2001; Carpenter e Feroz 2001; Carruthers 1995; DiMaggio e Powell 1983; Gomes 2007). De acordo com Abernethy e Chua, (1996, p.574) o isomorfismo normativo ocorre quando os profissionais que operam em organizações estão sujeitos a pressões para se conformarem com um conjunto de normas e regras desenvolvidas por grupos profissionais. A experiência, a educação e a participação em redes profissionais afetam a forma como os profissionais executam as suas atividades dentro da organização (Carruthers 1995).

Tal como refere DiMaggio e Powell (1983, p.153), ver também Gomes (2007, p.71), cada forma de isomorfismo pode ocorrer na ausência de qualquer evidência empírica de que as reformas organizacionais subjacentes melhorem a eficiência ou o desempenho organizacional. O que é importante é que as reformas subjacentes sejam consideradas legítimas.

3.2.2 Poder e Teoria Institucional: Organizações, Política e Fatores Culturais

Os sistemas de relações e posições sociais da Teoria Institucional podem ser confirmados de forma explícita pela aplicação do poder, onde as relações do poder podem ser as mais significativas na organização. A definição de poder é "a capacidade de fazer com que os outros façam o que você quer que eles façam" (Dugger e Sherman 1994), e os relacionamentos do poder podem ser os mais significativos da organização. Os debates na teoria institucional efetuam-se em diferentes perspectivas como a mudança e a estabilidade e podem ser formuladas como o poder de fatores da estabilidade institucional contra o poder de fatores de mudança institucional e como essas forças se podem entrelaçar (Zoubi 2011, p.121). Assim, a *Old Institutional Economics* centra o debate do poder dentro do âmbito organizacional, enquanto que a *New Institutional Sociology* se tem preocupado com o poder como pressões que vêm do ambiente externo.

De acordo com Dugger e Sherman (1994, p.103) é necessário discutir a definição de poder e sua relação com a autoridade e a política. Em termos organizacionais, a autoridade é o direito de agir ou comandar os outros a agir, para a consecução dos objetivos organizacionais onde esse direito é legitimado pela posição da figura de autoridade na organização (Burnes 2004). Nas organizações a autoridade é assumida como o direito de agir ou ordenar a atuação de outros, com vista à prossecução dos objetivos previamente definidos, enquanto o direito de agir surge da posição da figura da autoridade dentro da organização, ou seja, o nível de autoridade está relacionado com o seu trabalho (Zoubi 2011, p.103). Por um lado, a política descreve os esforços das pessoas nas organizações para obter apoio, regras ou outras decisões, sendo certo que a política é vista como o exercício do poder, enquanto, por outro lado, o poder tem a capacidade de afetar e influenciar as decisões de forma a alcançar os resultados consistentes com os objetivos e prioridades (Burnes, 2004, p.603). Contudo, por vezes as formas sistemáticas de poder tendem a funcionar de forma contínua e de certa forma trivial, onde muitas vezes não parecem ser formas de poder (Covaleski et al. 1998; Townley 1993). Isto é, o desenvolvimento dos sistemas de poder relacionados com a autoridade política é diferente da figura da autoridade ou figura de ordenar a atuação a outros, realçando uma combinação de um quadro de mobilização de poder com um quadro institucional.

Quanto aos fatores culturais, Burnes (2004, p.169) descreve que os deveres dos indivíduos e a maneira de fazer as coisas, são governados, direcionados e regulados pela cultura

de uma organização com um conjunto particular de valores, crenças, costumes e sistemas que são exclusivos dessas organizações. O conceito de cultura insere-se numa nova maneira de entender as organizações e as pessoas tendem a adaptar-se aos ambientes culturais dessas organizações (Turner 1971). Por outro lado, Burnes (2004, p.170) refere que a cultura, define aqueles que na organização se devem comportar de acordo com um conjunto de circunstâncias e procedimentos, desde o gestor ao funcionário mais humilde. Desta forma, a cultura legitima certas formas de ação e as organizações desempenham um papel importante na definição dessas ações e comportamentos (ver Burnes 2004, p.171).

As alterações nos sistemas contabilísticos e as mudanças organizacionais e culturais permitem também uma divulgação e difusão de novos símbolos e significados, assim como por relações de poder, que desta forma se institucionalizaram (Burchell et al. 1980; Caccia e Steccolini 2006; Covalski e Dirsmith 1988; Chua 1986). Contudo, essas mudanças e praticas contabilísticas podem moldar ou ser moldadas pelas instituições que regem a atividade organizacional, nomeadamente em função de interesses dessa atividade ou mesmo em função dos interesses do Estado (Scapens e Roberts 1993). Qualquer introdução de novas rotinas, nomeadamente as contabilísticas, incorporam e refletem relações de poder (Covalski e Dirsmith 1988), em que os novos comportamentos podem ser vistos como uma resistência à mudança (Burns 2000; Burns e Scapens 2000), rompendo a estabilidade e configuração das relações de poder, por um lado, através da rejeição formal devido a interesses dos indivíduos, e por outro lado, por falta de capacidade, experiência e conhecimentos para lidar com novas situações de mudança.

3.3 Foucault: O conceito de Poder

O conceito de poder tomou novos desenvolvimentos no sentido da sua compreensão com Miller e Rose, ao procurarem fornecer uma descrição de poder político e a forma como opera nas democracias liberais contemporâneas (Jeacle 2015). A conceção dos centros de poder em relação à maneira pela qual as autoridades de vários géneros procuram regular indiretamente a vida dos indivíduos, é efetuada através de um vasto aparelho que produz o cidadão calculável e conhecedor (Jeacle 2015, p.308). O Estado desde o século XVII tem sido tanto individualizador como totalizador, uma vez que intervém nas atitudes individuais de cada pessoa para os induzir

a comportar-se de acordo com os objetivos do Estado, e ao mesmo tempo, age sobre o indivíduo como parte da população, onde o Estado procura dominar segundo as regras da economia política (Bigoni e Funnell 2015). O conceito de poder, de uma forma generalizada não tem um campo de aplicação único, uma vez que podemos falar de poder sobre a natureza, assim como de poder sobre os seres humanos. Mesmo no que se refere ao poder sobre os humanos, podemos referir o domínio de si mesmo, assim como o domínio que se dispõe sobre os outros (Chazel 1995; Esmark 2015). O poder exercido sobre as coisas, têm a capacidade de as modificar, utilizar ou consumir, através de ações diretas ou mediante instrumentos externos que implica que certas pessoas exerçam o poder sobre outras (Foucault 1988). Tal como refere Giddens (1976, p.110), poder e ação surgem estritamente associados: se a ação implica uma série de acontecimentos, o poder consiste na faculdade de alterar o seu curso, ou seja, consiste na capacidade transformadora inerente à capacidade humana (Giddens 2013). As bases de validade de um poder dominador, consiste em normas, que para uns fundamentam o direito de mandar e para outros o dever de obedecer (Chazel 1995, p.210). A noção de poder é aqui estudada no jogo de relações entre atores e ligada à capacidade de um ator em conseguir os resultados visados perante outro ou outros atores, assim como a capacidade transformadora e influenciadora das ações humanas (Boudon e Chazel 1995). O poder de conceito e o poder de disciplina, são conceitos associados: não existe poder sem o conhecimento do campo de atuação nem conhecimento que não implique simultaneamente relações de poder. A perspectiva de Foucault, já difundida nas ciências sociais e no campo da investigação em história da contabilidade, tem aplicado o conceito de poder, como disciplina, que regulamenta e normaliza a ação de todos os membros de uma hierarquia, não tem um campo de aplicação único (Boudon e Chazel 1995). Têm sido frequente na teoria das organizações os estudos sobre o poder e as suas relações em diversas disciplinas, incluindo a contabilidade. Foucault com as suas análises, permite ver as organizações com uma nova perspectiva organizacional a partir das relações e conceitos de poder (Burrell 1988; Cooper e Burrell 1988) e tem sido uma importante base de ideias para os estudos em contabilidade (Bigoni e Funnell 2015). Para Foucault, o poder apresenta-se como algo que é possuído pelas pessoas e/ou pelas organizações (Aguiar et al. 2007). O campo de poder é um campo de forças estruturalmente determinado pelo Estado das relações de poder entre formas de poder ou diferentes formas de capital. Relacionado com a administração pública, o poder impõe uma autoridade e validade legal de regras e regulamentos racionalmente

estabelecidos (Foucault 1988), e as práticas da contabilidade encontram-se inseridas nesse poder legitimado e institucionalizado.

Frequentemente associado à administração pública, o poder exercido pelo Estado, no sentido macro, não é exercido apenas pelo governo central, também é exercido pelas várias organizações do governo local através dos seus agentes, mantendo os seus privilégios, poder e ação sobre os outros, acumulação de riqueza no âmbito do exercício de uma profissão. Os sistemas de contabilidade são um meio de exercer o poder disciplinador. O funcionamento dos discursos relativos à verdade e à necessidade de impor novas regras e novas formas de atuar encontram-se materializadas no governo central e no governo local, nos seus discursos e na forma de poder e punir (Foucault 1979). O termo usado por Foucault no que se refere à governamentalidade (*Governmentality*) serve para descrever, segundo Danaher (2000, p.xii), citado por Gomes (2013, p.5), uma mudança de tecnologias e de atitudes e formas de governar que se desenvolveu na Europa do século XVIII, assim como, melhorar a intervenção dos Estados na vida dos cidadãos. A conexão entre a governamentalidade e o poder disciplinar foi abordado no conceito de “controlo à distancia” por Latour (1987) e Miller (1990), (Sargiacomo 2009). Este termo também é frequentemente usado em estudos sobre o governo, no sentido de denotar as mentalidades, racionalidades e técnicas, através dos quais os cidadãos são controlados ou governados (Foucault 1988, 1991). A contabilidade é um instrumento de construção do “homem governável” (Miller e O’Leary 1987, p.253). Esta intervenção através do controlo e da governação tem implícita duas consequências (Danaher et al. 2000): a primeira é que os cidadãos são regulados pelo Estado e pelas suas instituições, mas também são educados para regular e controlar os seus próprios comportamentos; a segunda, deriva daquilo que Foucault designa de “atitude liberal” por parte dos cidadãos e da sua conduta de vida: autoformação (Danaher 2000, p.83). Por outro lado, Miller e Rose (2008, pp.15-16) referem-se à governamentalidade entendida como arte de governar, segundo dois aspetos distintos: racionalidades ou programas de governo e a as tecnologias ou práticas de governo (Esmark 2015, p.3). As racionalidades correspondem a estilos de pensamento, formas de tornar a realidade pensável de forma que fosse passível de cálculo e programação, enquanto que as tecnologias foram aceites por pessoas, por técnicas e por instituições para condução de uma conduta de práticas, como um meio para fazer coisas (Barry et al. 1996; Miller e Rose 2008). As racionalidades foram incorporadas pela filosofia iluminista, as políticas mercantilistas e a conceção absoluta do poder do Estado, e todas as ações e técnicas aplicadas pelo governo para

exercer seu poder, necessitam de ser entendidas à luz dessas racionalidades (Miller e Rose 2008). Por conseguinte, as tecnologias são as formas através das quais os programas de governo são postos em prática, de modo que se referem a "todos esses dispositivos, ferramentas, técnicas, pessoal, materiais e aparelhos que permitiram às autoridades imaginar e agir sobre a conduta individual e coletiva das pessoas (Gomes et al. 2013), e que permitem o exercício desta forma de poder, tendo como alvo a população (Bigoni e Funnell 2015, p.163). No entanto, para que os programas de governo sejam postos em prática, os dispositivos aqui referidos necessitam de ser implementados no sentido de corresponderem às ambições das autoridades governamentais (Rose e Miller 1992). Nesta conjuntura, a contabilidade demarca-se com um importante papel uma vez que a contabilidade, e outras práticas de cálculos, constituem exemplos fundamentais dessas tecnologias de governo (Miller 2001). Desta combinação de programas de governo e da contabilidade como tecnologias de governo num determinado espaço geográfico, encontram-se reunidas as condições da contabilidade como transferência de tecnologia e de controlo à distância (Miller e Napier 1993; Miller e Rose 2008; Neu 2000; Sargiacomo 2009). Para os autores que utilizam o conceito de poder disciplinar de Foucault, a contabilidade não pode ser vista simplesmente como uma ferramenta neutra visando a racionalidade económica, mas está profundamente implicada nas relações de poder produzidas na vida social (Miller e O'Leary 1987; Napier 2006).

3.4 - Bourdieu: Simbologia do Poder

As relações de poder de Foucault e Bourdieu vão mais além das relações com a economia e com o Estado, ou seja, o modo como o poder é exercido, não no sentido de posse, mas no sentido de exercício de poder de uma determinada classe, que transforme e modifique a sociedade (Simioni 1999). Para Bourdieu, o carácter simbólico do poder é visto como algo que se exerce sobre a forma de coação, manipulação e autoridade formal, criação de relações de poder e de dependência (Cappelle e Brito 2011). A vida social é organizada em diferentes campos, como por exemplo a consultoria, a cultura, a educação, a ciência, etc. Utiliza a definição de *campo* científico referindo-se ao espaço onde as relações sociais se cruzam sob a forma de *capital simbólico* ou *cultural* (Almeida e Pinto 1995; Bourdieu e Tomaz 1989). O *capital simbólico* ou *cultural* é aplicado às elites e aos participantes da ação governativa, que adquiriram

a capacidade de falar e agir legitimamente, nas suas práticas correntes, denominadas como *habitus*. Por outro lado, os atores sociais irão contribuir para a transformação da estrutura do campo, a partir de diferentes formas de poder, praticadas dentro do próprio campo (Bourdieu 1996). O poder económico e social praticado nas instituições e nas práticas perante a sociedade, beneficiam os atores sociais.

É também, e inseparavelmente, um campo de luta de poder entre os detentores de diferentes formas de poder, isto é, um espaço de jogo em que os agentes e instituições que possuem capital específico suficiente (capital económico ou cultural em particular) para poder ocupar as posições dominantes dentro dos respetivos campos, confrontam-se, usando estratégias destinadas a preservar ou transformar essas relações de poder (principalmente através da defesa ou crítica de representações das diferentes formas de capital e sua legitimidade) (Bourdieu 1998b).

Em Bourdieu, na *Simbologia do Poder* (1996), a instituição retratada no campo, remete-nos a uma análise ao governo central e ao governo local, de onde provêm as normas e diretrizes quanto à forma e arrecadação da receita. Por outro lado, para o capital, simbólico ou cultural, os participantes e elites governativas são parte integrante do *habitus*, que contribuem para formar a posição social de cada um dos agentes (Bourdieu e Miceli 1974). Ainda sobre este conceito de *habitus*, Bourdieu defende a escola como uma força formadora que, não elevando a distinção a classe culta, transmite a cultura necessária que lhe permitirá a separação natural de outras classes, ao proporcionar a sua influência formativa nos campos diversos do pensamento e da ação, na ordenação e racionalização de determinados aspetos da vida política, económica e social (Bourdieu e Miceli 1974). Com a aplicação destes conceitos de *campo*, *capital* e *habitus* de Bourdieu, pretende-se mostrar e fundamentar a interação entre governo central e governo local, as elites e participantes da ação governativa, o seu estilo de vida na forma consecutiva de agir.

3.5 Practical Drift

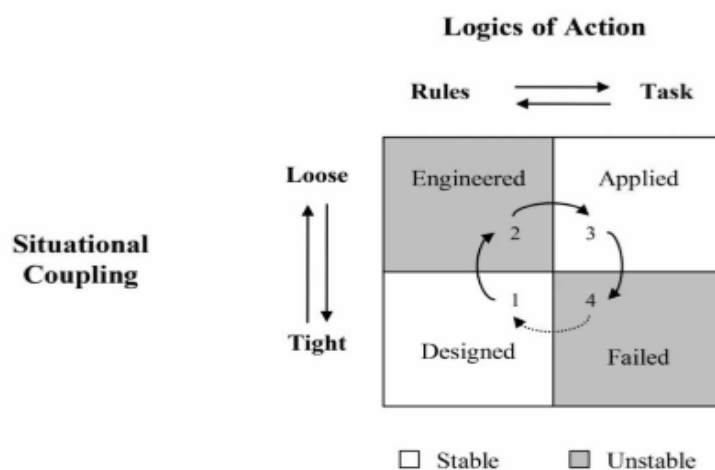
Conforme já referido, a contabilidade passa a ser considerada e analisada como uma prática social e institucional (Miller 1994), e começa a ser estudada como tal por vários autores a partir da segunda metade do século XX, passando a ocupar uma posição cada vez mais

significativa no funcionamento das sociedades modernas (Burchell et al. 1980). Nas relações entre a contabilidade e o Estado, podemos ver por um lado os princípios e as práticas contabilísticas, e por outro lado, as práticas e os objetivos do governo (Miller 1994, 1990). O Estado através de um conjunto de políticas públicas e sociais assume a responsabilidade de um aumento de produtividade, uma vez que pelo volume ou natureza, determinadas ações não podem ser realizadas por indivíduo, garantindo assim uma expectativa de harmonia social e de assistência coletiva às necessidades de cada indivíduo, protegendo o interesse público. Assim, o entendimento, a compreensão das tarefas e das regras que tornam a organização do Estado, portadora de uma história coletiva, pode ser analisada segundo uma perspectiva de Bourdieu, cujo termo *habitus*, constitui a maneira de perceber, julgar e valorizar o mundo (Denzin e Lincoln 1995). Esta compreensão das regras e tarefas, resulta numa lógica e numa racionalidade prática, adquirida por aprendizagem implícita ou explícita e funciona como sistema gerador de estratégias que podem ser objetivamente conformes aos interesses dos seus atores, sem terem sido concebidos para tal fim (Thiry-Cherques 2006).

A mesma análise podemos ver em vários autores sobre a importância das regras e a racionalidade das ações dos indivíduos (Gomes et al. 2013; 2014; Broadbent e Guthrie 1992; Raupp e Beuren 2003), no que se refere à atuação prática e o seu desvio em relação às regras. As regras e procedimentos são impostos, cujo fim se traduziria no aumento da eficiência e da eficácia. Contudo, a ação dos indivíduos no que concerne à aplicação e cumprimento das regras e dos procedimentos, não é satisfeita, sendo muitas vezes geradora de ações e estratégias conformes aos interesses dos atores, mesmo que não tenham sido concedidas para esse fim (Bourdieu, *citado por* Thiry-Cherques 2006, p.34). Assim, o estudo de Snook (2002) ofereceu-nos um quadro teórico segundo uma perspectiva de *Practical Drift*⁵ útil do ponto de vista da contabilidade e a institucionalização das práticas. No âmbito deste estudo e no período delimitado, podemos analisar sobre esta perspectiva, por um lado, o conjunto de regras e procedimentos que se pretendia com a implementação do Erário Régio, e por outro, o desvio das ações práticas no incumprimento dessas regras: eficiência e eficácia na arrecadação da receita do Estado. Na matriz teórica que Snook elaborou e que se reproduz na Figura 3, no sentido de obter uma visão global do problema a estudar, identificou quatro quadrantes de

⁵ Desvio da ação prática em relação às regras.

análise, cada um com uma descrição de modo a poder-se identificar a característica dominante da organização do Erário Régio, tal como efetuado por Gomes et al. (2014).



Fonte: Snook (2002, p.186)

Figura 3 – Matriz Teórica de Snook – *Practical Drift*

O cenário previsto no desenvolvimento das regras para a aplicação seria aquele em que o sistema projetado fosse fortemente acoplado, onde os membros das diferentes unidades organizacionais deveriam adotar as regras conforme escritas (Gomes, 2013 p.9). O Quadrante 1 representa o desenho do que se pretende para a organização e é descrita em Snook (2002, p.194) como “projetada”. O desenho identificado no Quadrante 1 é definido por uma lógica de ação baseada em regras e uma situação fortemente acoplada (Snook, 2002, p.194) e é uma situação estável. O Quadrante 2 é definido por uma lógica de ação baseada em regras e uma situação pouco acoplada criando uma instabilidade. Esta instabilidade deriva de uma desconexão entre a implementação desses procedimentos e dessas regras para os mandatários locais, seguindo o conceito de eficiência das ações, resistência à mudança e à implementação de novas regras (Snook, 2002, p.192). O Quadrante 3 retrata a situação estável em que ocorre uma deriva prática, quando as regras projetadas são "interpretadas como excessivamente controláveis e como um fardo irracional sobre os operadores no campo" (Gomes 2014, p.9). Quando as regras não combinam, os indivíduos pragmáticos ajustam o seu comportamento e agem conforme a maneira que melhor se alinha com suas percepções sobre as demandas atuais. O desvio da prática em relação ao desenho e à implementação, mas decorrendo como aceite com normalidade e de forma generalizada, seguindo o conceito de eficácia. Em suma, eles quebram as regras (Snook

2002, p.193). O Quadrante 4 representa a situação instável em que existe um acoplamento apertado, mas onde existem lacunas entre os procedimentos locais emergentes (Snook 2002, p.199) seguidos pelos mandatários locais recebedores dos impostos. Esta desconexão aumenta a probabilidade de falhas de coordenação desastrosas e as próprias falhas. As ações falhadas podem originar duas opções a ser tomadas: redesenho do sistema e com normas mais rígidas e apertadas, começando um novo ciclo e uma nova fase de implementação, ou então, abandono do método, aproveitando para elencar todas as falhas, justificando assim o abandono do anterior sistema, e percorrer novamente todo o quadro teórico com um novo método.

3.6 Em resumo

A construção do quadro teórico e no seguimento da linha de investigação desenvolvida, relativamente às mudanças ocorridas num determinado ambiente e num determinado espaço, remete-nos para um estudo histórico (Napier 2006), onde podemos verificar e analisar que determinados acontecimentos e determinadas práticas eram aplicadas de forma diferente. O estudo do contexto onde esses acontecimentos ou práticas acontecem, permite-nos encontrar respostas relacionadas como: Quem, Quando, Onde e Porquê. No seguimento de uma generalização de teorias importadas das ciencias sociais (Parker 1999), procuramos orientar o nosso estudo de ideias e contextos explicativos no sentido de encontrar respostas. A Teoria Institucional será usada para estudar os processos de mudança das organizações e em relação à legitimação desses processos a partir de regras socialmente aceites (DiMaggio e Powel 1983).

Na teoria de Poder com Foucault e Bordieu esperamos encontrar respostas em relação à descrição de poder, à forma do poder exercido pelo Estado através da arte de governo e da luta de poder entre os detentores de diferentes formas de poder. A análise da deriva das práticas - *practical drift* - pretende-se que explique na perspetiva de aplicação de procedimentos, tarefas e de regras de ações práticas impostas e o efeito prático do incumprimento dessas regras

O objetivo desta investigação não será apenas descobrir e descrever os acontecimentos, mas também tentar explicar e compreender as razões de tais fenómenos acontecerem.

No capítulo seguinte, a metodologia de investigação ajudará na compreensão dessas razões e dos fenómenos ocorridos, permitindo a resposta a questões em áreas muito específicas,

onde a análise interpretativa e a investigação qualitativa poderão oferecer uma complementaridade explicativa histórica.

CAPÍTULO IV – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

4.1 Introdução

Neste capítulo dedicado à metodologia de investigação, pretende-se dar ênfase ao enquadramento metodológico seguido neste trabalho de investigação. Com base neste objetivo, estruturamos este capítulo em cinco secções. Na primeira secção e tendo em conta a natureza e abordagens deste estudo, o recurso à análise interpretativa tem em vista a compreensão da natureza subjetiva do mundo social, a interpretação das realidades sociais e as formas como são construídas. Na segunda secção, consideramos a metodologia qualitativa como a mais adequada, no sentido de compreender indivíduos e os fenómenos no seu ambiente natural, tentando interpretá-los de acordo com o significado que os participantes no estudo, lhe atribuem (Denzin e Lincoln, 1995). Permitirá ainda estudar os fenómenos no contexto em que operam, no sentido da obtenção de informação detalhada e mais completa. Na terceira secção, e das técnicas que as metodologias qualitativas enfatizam, recorreremos ao “estudo de caso” como forma particular de investigação intensiva tendo em vista a análise do contexto e dos fenómenos envolvidos (Meyer 2001). O método de estudo de caso permite que o investigador examine de perto os dados dentro de um contexto específico, selecionando uma pequena área geográfica ou um número muito limitado de indivíduos como sujeitos de estudo. Os estudos de caso, na sua verdadeira essência, exploram e investigam o fenómeno da vida real contemporânea através de uma análise contextual detalhada de um número limitado de eventos ou condições e seus relacionamentos (Zainal 2017). Na quarta secção e em relação ao quadro teórico, apresentamos uma sistematização de como é que os conceitos teóricos se aplicam ao Município do Porto e às relações entre o governo local e o governo central. Na quinta secção e por último, para a recolha de dados foi utilizado o recurso aos arquivos, onde as fontes primárias são consideradas um elemento importante, além de constituírem uma prova ou evidência da ocorrência dos factos.

4.2 Análise Interpretativa

Uma abordagem à análise interpretativa, permite salientar que a mesma enfatiza a natureza essencialmente subjetiva do mundo social ao tentar compreendê-lo principalmente a partir de um determinado quadro de referência (Hopper e Powell 1985). Ainda de acordo com

Hopper e Powell (1985, pp.448-449), as pessoas são vistas como sendo constrangidas pelo mundo social que habitam, e este mundo é percebido como sendo composto de objetos e relacionamentos externos e independentes. As pessoas criam de uma forma constante as realidades sociais em interação com outras. A análise interpretativa tem por objetivo analisar essas realidades e as formas como são construídas. Assim, os métodos qualitativos são frequentemente os mais apropriados para explicar como a linguagem e os significados são criados, como evoluem e como são sustentados socialmente, e que as questões que emergem do processo de pesquisa são mais pertinentes aos problemas, do que aquelas questões determinadas inicialmente (Hopper e Powell 1985, p.449).

Uma das ênfases da corrente da Nova História da Contabilidade, refere-se a uma nova perspectiva alternativa, apoiada na contabilidade como prática social (Carnegie e Napier 1996; Gomes 2007). Como tal, os investigadores desta corrente valorizam a contabilidade como fenómeno social que contribuiu, e continua a contribuir, para modificar o meio envolvente, verificando-se um desejo por construir interpretações do papel da contabilidade, num determinado espaço e tempo, tendo em vista a compreensão dos processos de mudanças. A investigação segundo esta perspectiva, deve ser efetuada com a certeza de que a pesquisa qualitativa e a análise interpretativa não é menos rigorosa do que as formas mais tradicionais de investigação (Gomes e Rodrigues 2008). O estudo da contabilidade, da sua história e do seu desenvolvimento, é muito importante para a compreensão das práticas atuais e futuras (Riahi-Belkaoui 2000) e a preocupação pelo desenvolvimento de estudos de contabilidade nesta área do contexto organizacional que a rodeia, surge no sentido de colmatar as limitações que abordagens anteriores não conseguiram ultrapassar (Miller 1994). A análise interpretativa tenta compreender a diversidade de fatores que possam estar implícitos no papel reflexivo da contabilidade nas relações interdisciplinares que permitam, no contexto em que atuam, explicar, de forma neutral e mais objetiva possível, a realidade de factos passados (Hopwood 1987).

A diferença desta perspectiva interpretativa de outras perspectivas, nomeadamente a positivista e a crítica, refere-se a diferentes suposições feitas a respeito da opinião sobre o conhecimento, crenças sobre a realidade física e social e a relação entre a teoria e a prática (Chua 1986). Esta perspectiva interpretativa procura conhecer e compreender o mundo (Hopwood 1983), os processos de mudança da contabilidade e a contribuição desta na organização da sociedade (Carnegie e Napier 1996) e tem estimulado a investigação histórica em contabilidade, o que permite compreender os acontecimentos, as estruturas sociais e também os significados

que as pessoas atribuem aos seus comportamentos e aos outros. Assim, permite aos investigadores adaptar as teorias, as metodologias e os métodos de investigação, com perguntas em áreas muito específicas. Abrange um vasto campo de investigação, e dá-nos a possibilidade de escolher e trabalhar com diferentes métodos qualitativos e teorias sociais, que destacam diferentes aspetos da prática contabilística, sobre os seus papéis, usos e limitações na vida diária. Esta “alternativa” de investigação em contabilidade interpretativa reflete sobre o seu posicionamento no meio e a sobreposição com a política dominante e o convencional (Ahrens et al. 2008; Baxter e Chua 2003).

4.3 Investigação Qualitativa

A investigação qualitativa na literatura contabilística remonta ao início do século XX, tendo-se assistido a uma escalada na década de 70, expandindo-se e tornando-se cada vez mais numa tradição internacional (Parker 2012). Surge como uma abordagem que se baseia numa posição filosófica, genericamente interpretativa, relacionada como o mundo social é interpretado, compreendido e construído (Mason 2002). É reconhecido atualmente como uma metodologia de investigação com uma das contribuições mais importantes, uma vez que além de oferecer uma contextualização também oferece uma complementaridade explicativa histórica (Parker 2012, p.55), onde podemos explorar um conjunto vasto de interpretações da vida social e da vida quotidiana (Mason 2002). A tradição qualitativa adota uma posição que, em última instância, toda a pesquisa é infundida com cultura, valores, crenças, histórias, linguagem, perceção, cognição, ideologia e política (Irvine e Gaffikin 2006), e a interligação da contabilidade com o contexto institucional, organizacional, económico, social, tecnológico e político, vem reforçar o conceito base deste tipo de investigação.

Neste estudo, adotamos a investigação qualitativa uma vez que permite estudar os fenómenos no contexto em que operam, possibilitando obter informação detalhada e mais completa (Denzin e Lincoln 1995, 2000; Mason 2002; Silverman 2005). A tradição da investigação qualitativa coloca o seu enfoque numa abordagem indutiva, em situações específicas e essencialmente na ênfase relativa ao contexto e às palavras (Maxwell 1986, 1996). O texto e a realidade socialmente construída estão sempre interligados e representam o envolvimento reflexivo e direto entre investigadores e atores organizacionais (Parker 2012).

Conforme referido por Hopper et al. (2001), a investigação em contabilidade no Reino Unido salientou a partir de meados da década de 1980, um aumento de novas tecnologias de produção, mudanças de práticas organizacionais e nas estruturas governativas, mudanças de estratégias operacionais e competitivas. O indutor destas contribuições de investigação refere-se aos investigadores e à pesquisa qualitativa, permitindo que um vasto leque de lentes teóricas fossem aplicadas (Hopper et al. 2001). Toda esta evolução que compreende a aplicação de liberdade e flexibilidade no âmbito das teorias aplicadas às investigações empíricas, tem-se assumido como “marca registada” da investigação qualitativa (Parker 2012, p.59). De facto, a abordagem multi-teórica já foi amplamente discutida e aceite internacionalmente na comunidade científica, nomeadamente ao nível da História da Contabilidade (Carmona 2004; Carnegie e Napier 1996; Miller et al. 1991; Moll et al. 2006; Parker 2012), e o acolhimento de várias perspetivas teóricas acabam por fornecer informações diferentes, mas incrementais na sua globalidade sobre o ponto de vista da investigação (Brignall e Modell 2000; Fong Chua 1988; Covaleski et al. 1996; Modell 2005). Neste estudo adota-se o estudo de caso, e o método de investigação utilizado será a análise de fontes manuscritas de arquivo, tal como se descrevem a seguir.

4.3 Estudo de caso

A pesquisa de um estudo de caso é apropriada quando o investigador está a "atribuir relações causais e não apenas querer explorar ou descrever uma situação" (Yin 2009). Trata-se de uma estratégia metodológica que auxilia a clarificação entre um fenómeno contemporâneo e o contexto da vida real. Deve abranger o fenómeno particular e o próprio contexto onde o fenómeno ocorre, uma vez que o contexto pode conter variáveis explicativas importantes em relação ao fenómeno em estudo, originando vantagens no sentido de entender o significado das ações, eventos observados (Aczel 2015) e contribuir com o conhecimento relevante, ajudando a articular e a explorar os conflitos sobre valores, interesses, influências e funcionamento do poder (Bourdieu 1998a; Cooper e Morgan 2008; Foucault 1988). Desta forma, os estudos de caso são usados em diversas disciplinas e em diversos campos de aprendizagem, nomeadamente a sociologia, a educação, a medicina, a ciência política, a antropologia, a contabilidade, a gestão, entre outros. O estudo de caso investiga uma ou mais organizações de forma detalhada tendo em vista uma análise do contexto e dos fenómenos envolvidos (Meyer 2001). Além do estudo

de caso ser uma forma particular de investigação intensiva de uma única unidade, por outro lado é uma estratégia de investigação que se concentra na dinâmica e na configuração de um único caso (Eisenhardt 1989; Gerring 2004) e apesar de não fornecer conclusões estatisticamente significativas, fornece descrições ricas de interações e práticas sociais, onde o conhecimento é revelado assim como as perspectivas dos participantes organizacionais produzindo uma compreensão do seu fenómeno e do seu contexto (McLeod et al. 2011; Silva 2015).

Neste estudo recorreremos ao estudo de caso, com o objetivo de compreender qual o sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto, em particular o papel desempenhado pela contabilidade no que respeita à relação entre o poder local e o poder central, e na relação entre o poder local e as organizações locais, nomeadamente a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, objetivo que dificilmente seria conseguido através de uma amostra ou avaliação meramente quantitativa (Welch et al. 2011).

Os quatro métodos comparados apresentados por Welch et al. (2011, p.750), ver Figura 4, representam como os métodos são posicionados na relação entre eles, com base na questão de saber se a sua ênfase está na explicação causal ou na contextualização.

	Quadrante 1	Quadrante 2	Quadrante 3	Quadrante 4
	Teoria construída por indução	Experiência natural	Sentido interpretativo	Explicação contextualizada
Ênfase na contextualização	Fraco	Fraco	Forte	Forte
Ênfase na explicação causal	Fraco	Forte	Fraco	Forte

Fonte: Adaptado de Welch et al, 2001, p.750

Figura 4 - Métodos de teorização dos estudos de caso

No que se refere ao 1º Quadrante, que se refere à teoria construída por indução, a ênfase verificada quer na contextualização quer na explicação causal é fraca. O problema da construção por indução refere-se a generalizar sobre as propriedades de uma classe de objetos com base em algumas observações do número de instâncias específicas da classe e pressupor que uma

sequência de eventos no futuro ocorrerá como sempre foi no passado. As reivindicações e o contexto podem ser rastreados para a busca de regularidades e não de causas e de conhecimento sem contexto e sensível ao contexto.

O Quadrante 2, como o método da experiência natural proporciona uma defesa da capacidade do estudo de caso de gerar explicações causais, internamente válidas e consequentemente fortes. No entanto, como já vimos, a ênfase na contextualização ainda é fraca.

O sentido interpretativo no Quadrante 3 remete-nos para a "história rica" que é transformada na força principal do estudo de caso e portanto forte, mas ao custo de qualquer reivindicação de explicação causal (Eisenhardt e Graebner 2007), tornando-a fraca nesta ênfase. Os três métodos reforçam em vez de questionar divisões de longa data nas ciências sociais: nomeadamente entre explicação e compreensão, objetiva e subjetiva, indutiva e dedutiva, geral e particular, sem contexto e específica do contexto.

A explicação contextualizada no Quadrante 4, baseia-se na afirmação de que os estudos de caso podem gerar explicações causais que preservam em vez de erradicar a riqueza contextual, ou seja, os defensores deste método, insistem que as contas explicativas são necessariamente vinculadas ao contexto, onde forma a fazer sentido dos eventos exige que nós contextualizemos os acontecimentos de alguma forma (Sayer 1992; Sayer 2000), e a explicação contextualizada é uma maneira de explicar sem leis. Com a aplicação destes quatro métodos, é possível optar por uma técnica de estudo de caso e teorizar sobre o trabalho efetuado, permitindo uma reflexão sobre as ideias pré-concebidas acerca da teorização.

Contudo, Tsang (2013), a partir do modelo proposto por Welch et al. (2011), apresenta uma proposta alternativa à matriz apresentada. Tsang (2013, p.198) refere que uma maneira de corrigir a tipologia é manter a dimensão da contextualização, mas substituir a dimensão da explicação causal pela do desenvolvimento da teoria. Esta nova dimensão diz respeito à forma como os investigadores se baseiam em teorias existentes para realizar os seus estudos de caso e usar os resultados para o avanço da teoria, seja através do teste de teorias existentes ou da criação de novas teorias. Na adaptação que Tsang (2013) fez ao modelo da teorização de estudos de caso são apresentadas algumas diferenças em relação ao modelo original, conforme se pode analisar na Figura 5. No quadrante 1 insere a identificação de regularidades empíricas em substituição da teoria construída por indução (Tsang 2013). A experiência natural no quadrante dois é substituída pela construção da teoria e teste onde os investigadores são alertados para a adoção de uma abordagem mais pluralista (Eisenhardt 1989; Yin 2009).

	Quadrante 1	Quadrante 2	Quadrante 3	Quadrante 4
Identificação de regularidades empíricas				
Construção de teoria e teste				
Sentido interpretativo				
Explicação contextualizada				
Ênfase na contextualização	Fraco	Fraco	Forte	Forte
Ênfase no desenvolvimento da teoria	Fraco	Forte	Fraco	Forte

Fonte: Adaptado de Tsang 2013, p.199

Figura 5- Métodos de teorização dos estudos de caso

Na comparação dos dois modelos e em relação aos aspetos coincidentes Tsang (2013, p.198), tal como Welch et al. (2001, p.750) concordam que os resultados obtidos pelo “Sentido Interpretativo” não pretendem obter uma generalização, mas apenas uma compreensão aprofundada da experiência humana, e de um contexto rico e real com uma ênfase forte na contextualização. O método de explicação contextualizada no quadrante 4 não evita lidar com a teoria e, portanto, tem uma ênfase mais forte no desenvolvimento da teoria do que no sentido interpretativo, sendo o tipo de estudo de caso, o mais forte dos quatro apresentados (Silva 2015; Tsang 2013).

O trabalho de investigação, em relação a este estudo de caso, posiciona-se na explicação contextualizada no Quadrante 4, com uma forte ênfase na contextualização, no sentido em que se podem gerar explicações causais preservando a riqueza contextual. Ainda neste quadrante e em relação à explicação contextualizada com um forte enfoque no desenvolvimento da teoria, baseamos este estudo de caso em teorias existentes e os resultados podem ser usados para o avanço da teoria.

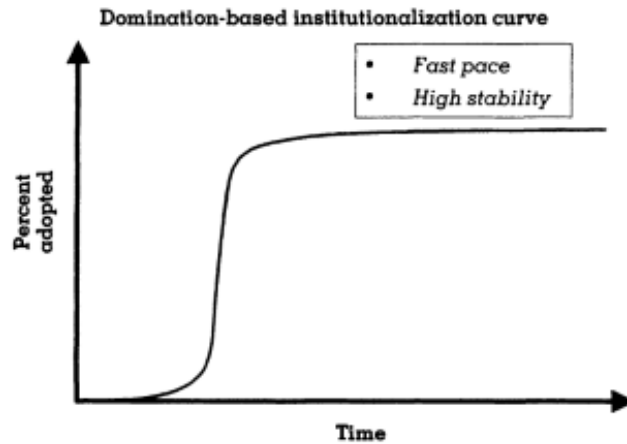
4.4 Quadro Teórico

Nesta secção pretende-se fundamentar a escolha das teorias elencadas no capítulo III, no sentido de análise, classificação e explicação das questões e objetos de pesquisa.

Conforme referido no capítulo anterior, a Teoria Institucional tem-se revelado como essencial para a explicação das mudanças estruturais nas organizações. Essas mudanças, na generalidade das vezes ocorrem como resultado de processos no contexto organizacional e frequentemente da busca pela legitimidade, sem, contudo, as tornar mais eficientes (DiMaggio e Powel 1983). O processo de legitimação onde as organizações adotam estruturas e sistemas idênticos é designado de isomorfismo, e as instituições são criadas à semelhança do meio envolvente. A perspectiva de comportamento organizacional e dinâmica das organizações possibilitará compreender a adoção de práticas contabilísticas e a forma como essas práticas são legitimadas.

Recorrendo ao processo de institucionalização defendido por Lawrence et al. (2001, p.630) remete para quatro mecanismos institucionais: influência, força, disciplina e dominação, onde cada forma de poder tem implicações específicas para o ritmo da institucionalização e para a estabilidade. Pese embora o facto de o Estado geralmente aparecer como agente dominante da institucionalização, existem outros agentes cujos mecanismos empregues também são eles fontes de poder para efetivar a institucionalização ou até mesmo a desinstitucionalização.

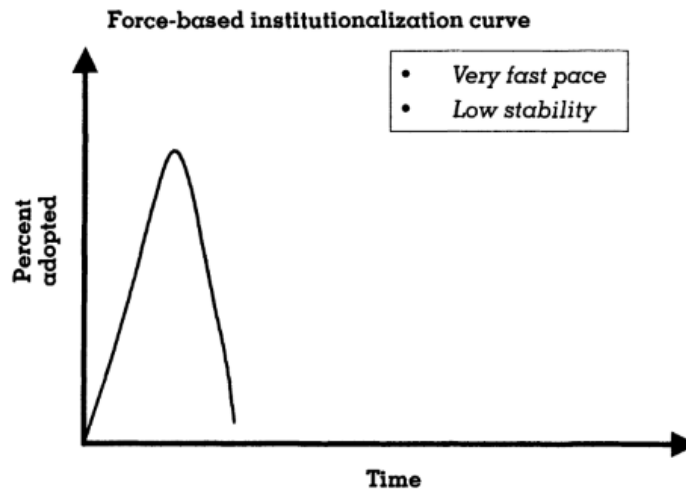
O poder manifesta-se em atos intencionais de influências estratégicas (Lawrence et al. 2001; Miller 1990; Scott 2005) e a institucionalização pode ser apoiada ou contraída por uma variedade de agentes ou indivíduos do Estado como atores sociais e que contribuem para a transformação das estruturas a partir de diferentes formas de poder (Bourdieu 1996), que se baseiam numa ampla gama de recursos e estratégias. Lawrence et al. (2001, p.627) argumentam que ao definirmos o ritmo de institucionalização como o período de tempo para que uma inovação se torne difusa ao longo de um campo organizacional uma vez que a institucionalização atingiu a saturação, o nosso foco muda para o carácter temporal da instituição agora estabelecida, ou seja, o resultado de uma instância de institucionalização é uma prática institucionalizada, regra, tecnologia ou combinação em forma de um regime ou de uma retórica dominante (Leblebici et al. 1991; Powell e DiMaggio 2012; Scott e Meyer 1994). Por exemplo para efetuar mudanças nas práticas ambientais, o Estado pode usar tecnologias de materiais para controlar infraestruturas ou recursos naturais críticos (Lawrence et al. 2001), nomeadamente a contabilidade como uso da força e da dominação, ver Figura 6.



Fonte: Lawrence et al. 2001, p.634

Figura 6 - Curva de institucionalização com base na dominação

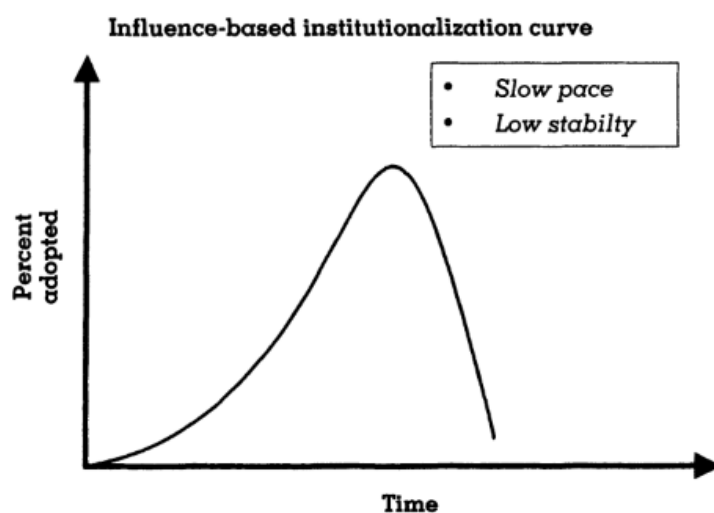
O efeito do poder pode alterar as práticas sociais rapidamente, uma vez que o faz sem o consentimento ou cumplicidade dos alvos. Este processo de institucionalização e as formas de poder exercido sobre os agentes podem ser considerados mecanismos de mudança, essencialmente quando ou ainda não perceberam na sua plenitude a forma de escrituração do novo método, ou então quando não estão dispostos a fazer ou não conseguem obedecer, correspondendo esta fase já ao processo de desinstitucionalização. Só com uma nova forma de poder é que as novas regras podem ser especialmente eficazes, quando os agentes negam as práticas antigas, ao invés de estabelecerem novas práticas, ver Figura 7.



Fonte: Lawrence et al. 2001, p.634

Figura 7 - Curva de institucionalização com base na força

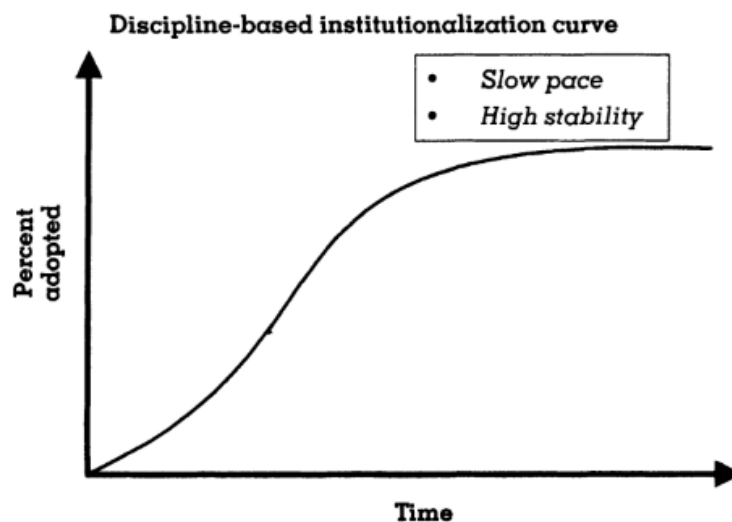
A influência envolve o exercício de poder em indivíduos ou grupos como sujeitos ativos e os tipos de influências que podem ser exercidos em relação aos mecanismos institucionais e o seu impacto no processo de institucionalização (Lawrence et al. 2001, p.630). Estes tipos de influências exercidos por indivíduos ou grupos assumem o papel potencial para a agência, e podem exercer em determinados episódios de influência uma diminuição nas mudanças pretendidas, ver Figura 8.



Fonte: Lawrence et al. 2001, p.634

Figura 8 - Curva de institucionalização com base na influência

A disciplina como forma de poder envolve de forma sistemática e contínua o alvo do poder onde se reconhece a importância das práticas disciplinares na investigação da teoria das organizações que decorre em grande parte do trabalho de Foucault (Lawrence et al. 2001, p.636). Nos estudos de Foucault sobre poder (1977, p.184) são referidos três elementos críticos: observação hierárquica; normalização e exame. A observação hierárquica descreve-se em termos de vigilância intensa e contínua; a normalização decorre do processo de estabelecimento de regras a serem respeitadas e de metas a atingir; e o exame combina a observação hierárquica e a normalização no sentido de qualificar, classificar e vigiar e punir (Foucault, 1977, p.184), ver Figura 9.



Fonte: Lawrence et al. 2001, p.634

Figura 9 - Curva de institucionalização com base na disciplina

Do processo de institucionalização referido por Lawrence et al. (2001), revemos a reorganização administrativa e financeira do Estado efetuada através da Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, assim como todo o processo de influências que ditaram a extinção do Erário Régio e do Método das Partidas Dobradas com Mouzinho da Silveira. Pombal tinha por ambição implementar um sistema radical de arrecadação de rendas públicas, com bases sólidas e eficientes, e que ao mesmo tempo, eliminasse o velho sistema de dividir as rendas do Estado por muitas repartições. A fiscalização era difícil de exercer e muitas vezes improfícua, culminando em desordem e em desagrvos para a fazenda pública (Moreira 1977). Assim, no sentido de centralizar as finanças públicas, o Tesouro recebia e pagava, evitando assim descaminhos ao Erário Público (Moreira 1977, p.x). Pombal imbuía assim o seu governo e a sua reforma de uma política mercantilista, mas também com uma componente de secretismo estatal, onde o Tesoureiro Mor e o próprio Pombal eram conhecedores da situação global, uma vez que, os contadores de cada uma das quatro contadorias apenas eram conhecedores das contas da sua contadoria. Significava não só a descrição dos intervenientes, mas também uma forma de manter um controlo apertado da informação financeira estatal.

Por outro lado, a fase de investigação entre as datas de 1808 a 1819, cujos acontecimentos, no sentido de manter a monarquia e a soberania, devido às invasões napoleónicas, culminou com a fuga da família real para o Brasil e a respetiva Corte; a coexistência de uma governação à distância, mas com a influência de uma nação dividida entre a

Coroa e o governo francês; os múltiplos ataques e saques sofridos no território de Portugal Continental, a devastação e humilhação de guerra ao povo, e todos os esforços conseguidos para manter a fidelidade à Coroa, apresenta-nos uma nação desmotivada, humilhada e financeiramente instável. Outra fase de investigação é compreendida no período entre 1820 e 1833, onde se verifica uma grande instabilidade política, onde imperam ora os ideais do absolutismo, ora os ideais do liberalismo e as guerras entre eles e a consequente instabilidade económica. As organizações surgem como o reflexo deste contexto e de regras institucionais racionalizadas e ganham legitimidade, recursos e estabilidade, a par de expansão e da complexidade das estruturas organizacionais (Meyer e Rowan 1997, p.340).

Na perspetiva de análise do Poder, tanto em Foucault, como em Bourdieu, podemos encontrar na base do poder os instrumentos de formação e saber, as estratégias utilizadas para exercer o poder e para disciplinar, assim como para fugir a ele. A disciplina utilizada por Foucault insere-se no conceito de organização do tempo e do espaço, e a vigilância, um registo contínuo dos acontecimentos (Simioni 1999). O conceito de poder, vigiar e punir está associado aos agentes da Coroa que utilizando o seu estatuto social de cobradores de impostos e para punir a ocultação da receita, são eles mesmos, uma reação ao poder, fugindo à entrega da receita arrecadada nos cofres do Erário Público. Por outro lado, a disciplina de Foucault relativa ao conceito de organização do tempo e do espaço, remete a nossa análise para a justificação da reorganização administrativa e financeira do Estado, através da implementação da entrada do Método das Partidas Dobradas, cujo objetivo seria uma rápida e pronta arrecadação da receita. A Simbologia do Poder utilizado em Bourdieu, no conceito de *campo* do poder, *campo intelectual* ou *cultural* e *habitus* de classe, revelam uma realidade do que é aceite socialmente (Bourdieu e Miceli 1974). Aplicamos os dois conceitos de poder, porque no objeto de estudo, temos duas realidades diferentes: por um lado, uma nação ainda governada num regime absolutista e com a forte influência das decisões do Marquês de Pombal, nomeadamente a implementação do método das partidas dobradas e que se prolongará até à sua extinção em 1832; por outro lado, a forte influência das nações liberais por via do comércio que chegava à nação portuguesa, com mais significância a Lisboa e ao Porto. Além do mais que, o Porto, com a classe burguesa a ascender política, económica e socialmente, a ter acesso à universidade e às novas correntes filosóficas e sociológicas, a que Bourdieu (1998, p.373) refere de nobreza académica⁶,

⁶ Nobreza de Corte, Nobreza de Segunda Linha ou Nobreza de Toga, designação (Marques 1977, p.308)

contrariamente à nobreza de sangue⁷, cujo advento será a instauração do Liberalismo e a corrente liberal, que já opera na Europa. Pretendeu-se ainda perceber as relações das práticas adotadas sobre a contabilidade, sobre o método de escrituração implementado, o sistema disciplinar que este método pode impor, as relações de poder nas instituições ou fora delas, assim como para o controlo e efetivação da entrega da receita arrecadada, através dos atores sociais e das práticas implementadas. Pensar os atores sociais e pensar as políticas, significa entender a reprodução do poder, da mudança e da contradição (Cooper e Coulson 2014). Para "pensar a política", significa usar os conceitos de Bourdieu para entender a reprodução do poder, da mudança e da contradição, e as práticas contabilísticas adotadas na cobrança e entrega da receita ao Estado, seja ao nível do governo central, seja ao nível do governo local, que ao longo dos tempos tornam essas práticas legitimadas. Apesar de ter ocorrido a implementação do método das partidas dobradas e com ele a introdução de instrumentos para a construção de uma nova realidade, através de novos conceitos e métodos, o problema persiste dando a entender não haver alterações quer na forma de agir, quer nos participantes, dando a ideia de uma atitude socialmente construída: O *campo* muda, mas o *capital cultural* ou *simbólico* e o *habitus* mantem-se.

O Estado através de um conjunto de políticas públicas e sociais, conforme referido anteriormente no capítulo III, assume a responsabilidade de um aumento de produtividade, que pela sua natureza, determinadas ações não podem ser realizadas por indivíduo na sua forma particular. Assim, o Estado garante assim uma expectativa de harmonia social e de assistência coletiva às necessidades de cada indivíduo, protegendo o interesse público. Na relação da contabilidade com o Estado, podemos verificar os princípios, as práticas contabilísticas e os objetivos do governo (Miller 1990, 1994). A importância dos objetivos do governo deve ser estudada no contexto da imposição de regras e práticas impostas, cujo fim tem em vista a eficiência e a eficácia. A matriz teórica de Snook (2002, p.186) ao permitir analisar o problema a estudar permitirá identificar a característica dominante da organização do Erário Régio, tal como referido por Gomes et al. (2014), ver Quadro 1.

⁷ Nobreza de Espada, Antiga Nobreza ou Nobreza de Torre, (Marques 1977, p.308; Monteiro 1993, 335)

<p>Quadrante 1</p> <p>As regras e procedimentos são impostos pelo Erário Régio e emanam do governo central.</p>	<p>Os motivos invocados para a alteração dessas regras, conforme invocado na justificação ao Rei D. José I, consistem na ineficaz arrecadação da receita e posterior entrega nos cofres do tesouro. É necessário o desenho e planeamento das novas regras de forma a coordenar toda a atividade imposta pelo novo regime da arrecadação da receita segundo o método das partidas dobradas na nova organização. O processo da recolha da receita é efetuado ao nível do governo local e a sua posterior entrega nas contadorias gerais.</p>
<p>Quadrante 2</p> <p>As ações práticas traduzem uma maior eficácia e eficiência da arrecadação da receita.</p>	<p>Os recebedores dos impostos, como agentes do tesouro, cumprindo as regras impostas, as ações práticas impostas pelas regras e procedimentos deveriam dar lugar a uma maior eficiência e eficácia na arrecadação da receita, não permitindo favorecimentos e/ou enriquecimento desses agentes.</p>
<p>Quadrante 3</p> <p>As ações dos recebedores dos impostos e as suas práticas tornam-se uma prática aceite e generalizada.</p>	<p>Os mandatários locais, recebedores do tesouro público efetuam a entrega da receita ao Erário Régio, com alguns anos de atraso. Esta ação e deriva das práticas ao nível dos recebedores do tesouro público torna-se uma prática generalizada e aceite. Podemos verificar esses atrasos na generalidade das receitas recolhidas no Município do Porto e entregues no Erário Régio.</p>
<p>Quadrante 4</p> <p>Desvio da prática em relação às regras e procedimentos iniciais</p>	<p>Existe desvio da prática em relação às regras e procedimentos iniciais. Estes procedimentos acabam por induzir mais tarde a uma nova justificação de mudança de regras para a extinção do “Velho e Monstruoso Erário”.</p>

Quadro 1 – Matriz Teórica – *Practical Drift*

Nesta fase verificada neste último quadrante, esta desconexão, aumenta a probabilidade de falhas de coordenação desastrosas, e as ações falhadas podem originar duas opções a ser tomadas: o redesenho do sistema e com normas mais rígidas e apertadas, começando um novo ciclo e uma nova fase de implementação, ou então, abandono do método, aproveitando para elencar todas as falhas, justificando assim o abandono do anterior sistema, e percorrer novamente todos os quadrantes-com um novo método.

4.5 Fontes de Arquivo

Yin (2009) identifica seis fontes de evidência: documentos, arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefactos físicos. As técnicas de escrituração, usadas em gerações anteriores, são uma das informações que podem ser reveladas através da análise dos registos contabilísticos, conforme Napier (1989, p.240). Os registos contabilísticos

das empresas e que se encontram em arquivos, têm o potencial de oferecer informações ricas sobre a história social e económica, mas a extração de informação relevante pode ser uma tarefa assustadora. Se por um lado, em pesquisas mais recentes podemos ter problemas ao nível da intenção de divulgação ou não, de dados da empresa, reportando-nos a um período mais recente, os problemas na generalidade das vezes agravam-se quando se trata de ler registos comerciais de períodos anteriores (Grant 1997), onde a linguagem usada constitui também uma barreira a ultrapassar. Os livros, as revistas e os próprios livros da contabilidade das empresas constituem “artefactos históricos” por direito próprio e a contabilidade é uma forma de expressão “altamente motivada” que reflete a história social e económica do período (Meyer e Rowan 1977): não é um dispositivo neutro para relatar “factos” económicos, mas uma tecnologia destinada a influenciar e transformar as instituições e o ambiente onde operam (Grant 1997, p.143).

Na investigação em História da Contabilidade, o recurso a fontes primárias torna-se um elemento importante (Carmona 2004), e constituem uma prova ou uma evidência de que determinado facto ocorreu, num determinado contexto e num determinado espaço. A contabilidade e as práticas contabilísticas evoluíram em termos de forma e em termos de conteúdo, consoante a evolução das instituições. Os documentos constroem uma visão particular da realidade dessa evolução, às vezes projetada para apresentar um caso, justificar uma posição ou apresentar uma imagem. Os leitores podem necessitar de especialistas para interpretá-los, ou para entender o contexto em que foram escritos (Irvine e Gaffikin 2006), e as fontes primárias nem sempre falam por si e necessitam de ser interpretados (Fleischman e Tyson 1997). O tempo está parado e os eventos são descontextualizados em relação ao registo escrito, tendo precedência sobre as próprias lembranças das pessoas, sobre atividades e sobre os eventos. Os documentos são produzidos para uma audiência particular, com um ponto de vista particular em mente (Irvine e Gaffikin 2006, p. 30), e devem ser interpretados não à luz das práticas da contabilidade, mas em todo o seu contexto (Carnegie e Napier 1996).

A forma como este tipo de material deve ser recolhido, analisado e interpretado tem sido alvo de discussões e debates no seio da comunidade de investigadores da área da história da contabilidade (Carmona 2004; Hernández-Esteve 1996; Miller e Napier 1993). A escassez de estudos sobre a contabilidade municipal da época medieval demonstra a dificuldade em analisar esses documentos (Ezzamel et al. 2014), muitas vezes pelo seu mau estado de conservação, legibilidade muito reduzida e ainda falta de alguns elementos, nomeadamente livros ou outros documentos, dificultando assim uma análise longitudinal, perdendo-se a sequência.

Os registos financeiros ingleses do século XVIII mostram a adoção gradual da prática da contabilidade das partidas dobradas como a inovação mais significativa da história da contabilidade, desenvolvida pelos comerciantes italianos no século XIII (Grant 1997). É um sistema de organização de registos de transações, ativos e passivos, com duas características particulares: em primeiro lugar, reflete a dualidade de transações financeiras, simultaneamente envolvendo credor e devedor e em segundo lugar, a totalidade das contas da empresa ou do comerciante devem estar em equilíbrio, onde as entradas de crédito totais devem ser iguais às entradas de débito totais, fornecendo assim controlo e precisão (Grant 1997).

A criação do Erário Régio e o método das partidas dobradas nele implementadas representam também a evidência histórica e a inovação significativa da contabilidade para as contas públicas. No que se refere aos livros de razão que faziam parte da administração central e da qual recaía a responsabilidade da sua guarda, conseguimos uma análise longitudinal que abarca o período em estudo. Já no que se refere aos livros e registo da contabilidade municipal, confirma-se a dificuldade descrita por Ezzamel et al. (2014), quer pelo mau estado de conservação, pela legibilidade, assim como pela falta de livros e o respetivo registo de vários anos. Verifica-se ainda que ao nível das contabilidades e registos municipais, as operações apenas eram descritas nos livros, designados por cofres, e num sistema de base simples de caixa, registando-se apenas as entradas e as respetivas saídas, quando pagos ou recebidos. Os saldos das operações transitavam de um ano para o ano seguinte, e em alguns casos, o saldo transitava de um livro para o outro. Como o valor da receita servia para pagar as despesas, e eventualmente ser transferida para outro cofre, os montantes nunca era de valores elevados, de acordo com o que tivemos oportunidade de observar.

4.5.1 Recolha de Dados

A investigação realizada baseia-se na pesquisa de documentos de arquivo, nomeadamente nos seguintes arquivos: O Arquivo Histórico do Tribunal de Contas, o Arquivo Histórico do Município do Porto e o Arquivo Distrital do Porto. No Arquivo Histórico do Tribunal de Contas foram analisados os Livros Mestres da Contadora Geral das Províncias do Reino, Ilhas dos Açores e Madeira abrangendo um total de 17 livros⁸ onde foram efetuados os

⁸ Livros Mestre da Contadoria Geral das Províncias do Reino, Ilhas dos Açores e Madeira, do período de 1762 a 1833, com a quota 2699 (1762) à cota 2715 (1833).

registos desde o ano de 1762 a 1833, período em que o Erário Régio esteve em vigor e com ele o já referido Método das Partidas Dobradas. No Arquivo Histórico do Município do Porto, foram efetuadas pesquisas para período deste estudo, e tal como refere Costa (2008, p.14) as séries documentais de contabilidade encontram-se organizadas por Cofres. Assim, foram identificadas sete grupos de contabilidades distintas de acordo com os cofres: Cofre dos Bens do Concelho, Cofre do Sobejo das Sisas, Cofre das Alças, Cofre da Imposição do Vinho, Cofre das Fortificações, Cofre dos Cativos e Despesas com Enjeitados (Costa 2008), sendo que muitas delas se reportam ao período Filipino, mantendo as mesmas designações até ao século XIX. Da investigação efetuada, verificamos a existência de documentação com vários aspetos, nomeadamente livros, documentos avulsos que dizem respeito a registo de despesas e receitas, de forma autónoma, alguma documentação avulsa e sem sequência, assim como correspondência dentro dos próprios livros. As referências documentais chegadas aos nossos dias, além de nem sempre ser esclarecedora, quer por via da falta/ausência de livros e documentos⁹ (Ribeiro 1998), quer por via de uma compilação não organizada de toda a documentação existente (Costa 2008, p.30), é muitas vezes impercetível. No caso do Arquivo Distrital do Porto, foram consultados vários livros tendo sido constatada uma realidade diferente, onde existe documentação muito dispersa, em mau estado de leitura e com condições de conservação degradantes, podendo levar à perda de informação preciosa.

Centralizando a investigação em dois pontos principais: poder central e poder local, verificamos que no período da investigação, o método das partidas dobradas, implementado no Erário Régio, é aplicado à contabilidade do governo central (ver Gomes 2007), sendo que o mesmo não foi seguido no governo local. A análise dos documentos que permitiram as respostas às questões de investigação previamente formuladas, será efetuada no Capítulo VII. Analisamos em cada um dos arquivos, a forma como as informações são compiladas, ordenadas e armazenadas (Irvine e Gaffikin 2006). Para Scapens (1990, p. 107) a complexidade dos dados faz parte da dificuldade de interpretação e análise, podendo até parecer confusos.

De facto, assim é, quando verificamos os dados existentes nos arquivos: Arquivo Histórico do Município do Porto e Arquivo Distrital do Porto. Neste último e como já referido, além de verificarmos pouca informação relativa à nossa pesquisa, aquela que encontramos

⁹ Ribeiro (1998, p.243) – As perdas e extravios de documentos, de que existem variadas notícias, foram ainda maiores devido ao incêndio que se ateou no edifício onde estava instalada a Câmara, por ocasião da invasão da cidade de Coimbra em 1810. Tal facto não deve ser único, e deve existir registo deste tipo de incidentes nos locais invadidos.

encontra-se ilegível e em muito mau estado de conservação, pelo que nada conseguimos retirar deste arquivo, que pudesse acrescentar mais-valia ou dados à nossa investigação. No que se refere ao Arquivo Histórico Municipal do Porto, a informação existente já é variada, com algumas informações mais legíveis do que no anterior arquivo. Conforme refere Ribeiro (1998, p.222), enquanto os arquivos da administração central anteriores ao Liberalismo se encontram centralizados na Torre do Tombo a partir das entidades produtoras, os arquivos municipais ainda conservam no seu habitat natural a documentação de origem. O valor histórico dos documentos e o aumento da curiosidade pelo passado intensificou a procura nos arquivos cujo acervo municipal além de muito rico sobre a história dos municípios também o é sobre a história económica, política e cultural, assim como repositório de atos administrativos praticados e exarados em diplomas (Ribeiro 1998).

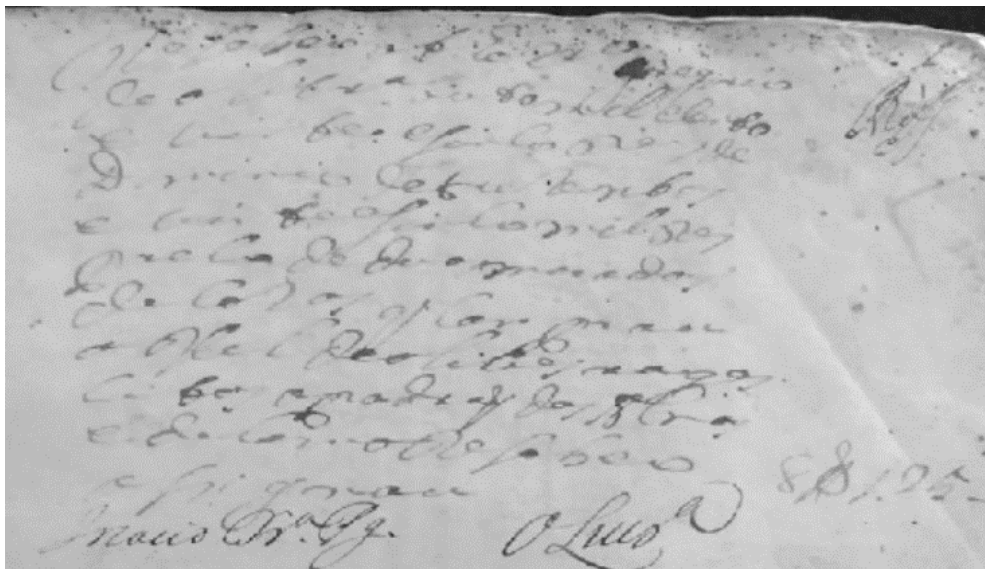
O interesse pelos arquivos municipais enquanto fonte de informação histórica surge em 1720 com a criação da Academia Real da História Portuguesa, no sentido de se identificar o acervo documental e verificar as necessidades e preocupações de conservação (Ribeiro 1998, p.232). Contudo, e como refere a autora (1998, p.241), da investigação efetuada pelos arquivos nacionais municipais, o Arquivo Histórico Municipal do Porto, é um dos que está melhor estudado e sobre o qual também existem mais informações divulgadas, outros municípios de menor dimensão e com arquivos menos desenvolvidos têm certamente por relevar dados ainda desconhecidos e de grande valor histórico. Daqui deriva a importância da conservação e da manutenção. Relativamente ao caso da documentação do Erário Régio, encontra-se centralizado no Arquivo Histórico do Tribunal de Contas. No que se refere a este arquivo já podemos verificar a existência de um inventário e está organizado segundo uma determinada ordem.

Apesar destes contratemplos que fomos verificando, a análise foi efetuada à medida que a pesquisa ia evoluindo, por forma a podermos começar a construir a nossa base de dados (Shaw 1999) e a investigação é reflexiva uma vez que o projeto de recolha e a análise de dados altera-se consoante a investigação se desdobra (Lee 1999, 2010). A organização, seleção, interpretação e apresentação de dados são usadas para construir uma "interpretação teórica da realidade" (Corbin e Strauss 1990, pp.21-22), sendo que este tipo de análise requer compreensão, e contextualização. Tal como já referido adotou-se uma metodologia qualitativa onde o foco incide sobre o caso específico do Município do Porto, não descorando o seu contexto local e esse facto deve ser tido em conta, e os dados são recolhidos durante um período sustentado, contribuindo para a sua robustez (Miles e Huberman 1994). Em conclusão a investigação

qualitativa é adequada para a descrição, interpretação e explicação de questões do tipo “o quê..”, “como...” e “porquê...” (Ahrens 2008; Canergie e Napier 1996; Chua 1986; Gomes 2007; Hopper e Powell 1985; Hopwood 1987; Tosh e Lang 2006).

Começando pelo Arquivo Histórico Municipal do Porto podemos destacar algumas situações: analisar a receita e a despesa e em que consiste; verificar a finalidade dos livros e por fim analisar as datas dos livros dos Cofres. No Cofre dos Bens dos Concelhos encontram-se registadas as receitas regulares municipais e despesas gerais e correntes da administração local. Nas receitas municipais podemos encontrar *alugueis*, coimas, condenações de almotacés, foros, domínios e laudémios, coimas dos oficiais da Câmara, impostos e outras receitas. Nas despesas municipais podemos encontrar salários, propinas, aposentadorias, ajudas de custo, trabalho extraordinário a funcionários, gastos correntes, esmolas e ainda despesas de natureza diversa tais como festas e procissões. As datas destes cofres vão desde o ano de 1450 ao ano de 1828, num conjunto de 25 livros, pelo que se encontram em falta assentos relativos a diversos anos. Por um lado, alguns destes por estarem nas mãos dos procuradores, tesoureiros ou corregedores e eventualmente perdidos, ou por outro lado, perdidos por efeito das guerras e invasões a que o Porto esteve sujeito. No que se refere ao enquadramento das datas da nossa pesquisa, o livro do Cofre dos Bens do Concelho tem a cota A-PUB/3461 e inicia no ano de 1756 e termina no ano de 1777, sendo que o livro seguinte com a cota A-PUB/3462 inicia no ano de 1773 e termina no ano de 1783. Como já referido, são efetuados registos relativos às receitas municipais e às despesas gerais da administração local, no momento do recebimento ou do seu pagamento. Depois de efetuado o registo que deu origem à entrada ou saída é também referido o valor por extenso e na coluna do lado direito é inserido o valor em termos numéricos. Na generalidade dos casos, a letra não é perceptível, por um lado, devido ao facto de o registo ter sido efetuado num tipo de papel de menor qualidade, e ao mesmo tempo, o facto da escrita a tinta permanente trespassar a folha, ficando deste modo dificultada a interpretação na leitura e nos valores inscritos.

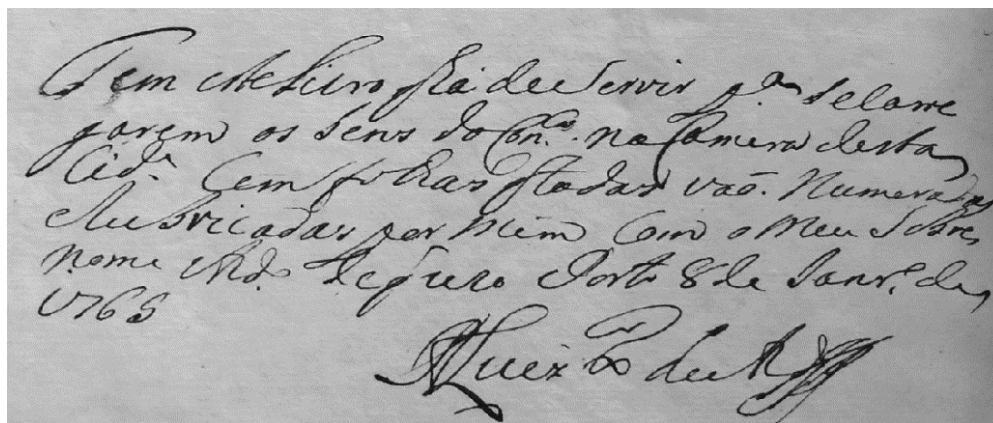
Contudo, o modo de registar é sempre o mesmo desde o primeiro livro até ao último, cuja cota é A-PUB-3467, terminando no ano de 1828, (ver Imagem 1).



Fonte: Cofre dos Bens do Concelho - AHMP

Imagem 1 – Cota A-PUB/2461

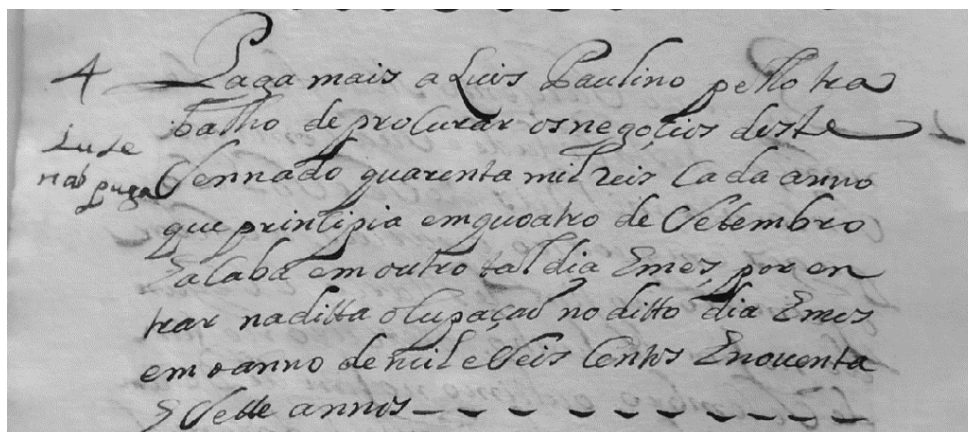
No final de cada livro é efetuado o encerramento onde consta a finalidade do respetivo livro: registo dos bens do concelho, o número das páginas e a menção que de todas elas são rubricadas, a data e a respetiva assinatura. Veja-se como exemplo a Imagem 2.



Fonte: – Cofre dos Bens do Concelho – AHMP

Imagem 2 – Cota A-PUB/2461

O mesmo podemos ver também no Livro das Próprias¹⁰, que se destina a servir de conta corrente, como registo de entradas e saídas que se inicia em 1571 e termina em 1809. O Cofre dos Enjeitados¹¹ que se destina a registar as despesas feitas com os enjeitados ou crianças órfãs inicia em 1623 e termina em 1803. A receita deste Cofre provem de outros Cofres, nomeadamente do Cofre da Cidade ou do Cofre dos Bens do Concelho, ou ainda transferência de outro Cofre existente, a pedido do Corregedor ou Procurador. O Cofre das Alças¹² cuja data de registo se inicia em 1706 e continua até ao final do século XVIII. No Cofre das Alças, encontramos registos relativos a assentos de pessoas que recebem dinheiro da Câmara Municipal, em virtude de terem provisões régias nesse sentido, nomeadamente as que recebem pela consignação do dinheiro das Alças (recolhidas em conventos e obras assistenciais) e as que recebem pelo dinheiro do Cofre dos Bens do Concelho. Encontramos a mesma forma de registo, onde se discrimina o nome das pessoas a quem se paga, o trabalho efetuado e o respetivo valor por extenso (veja-se como exemplo a Imagem 3).



Fonte: Cofre das Alças - AHMP

Imagem 3 – Cota A-PUB/6526

No caso ainda do Cofre da Cidade¹³ a data inicia em 1603 e prolonga-se até 1833. Os livros acima referidos e denominados de Cofres, são os mesmos que iniciando alguns no século XV, perduram durante o século XIX e sempre com a mesma forma de registo. Os livros são os

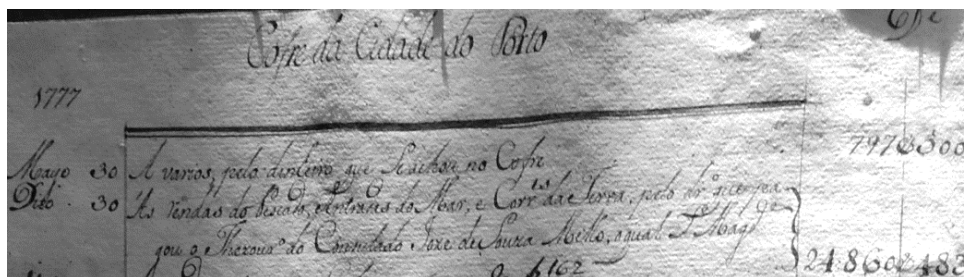
¹⁰ A-PUB/3476 – AHMP

¹¹ A-PUB/3503 a 3506 e TG-b/119 – AHMP

¹² A-PUB/6526 – AHMP

¹³ A-PUB/3484 a 3494 – AHMP

seguintes: Cofre dos Bens do Concelho¹⁴, Cofre da Cidade¹⁵, Cofre das Sisas¹⁶, Cofre da Imposição do Vinho¹⁷ e Cofre das Obras Públicas¹⁸, Cofre das Alças¹⁹, Cofre do Cabeção das Sisas²⁰, Cofre dos Enjeitados²¹ e Cofre das Fortificações. No Cofre da Cidade além de ser completado pelas séries do Sobejo das Sisas, servia para registar os assentos relativos à saída de dinheiro para pagamento de despesas extraordinárias (obras públicas, assistência e esmolas, festas e solenidades, despesas militares) e ainda despesas ordinárias, ordenados, salários e gastos miúdos. Os dados de registo reportam-se aos anos de 1603 a 1833. Ainda neste Cofre²² podemos verificar as entradas que os tesoureiros mandam dar entrada (Imagem 3), assim como as respetivas saídas (Imagem 4).



Fonte: Cofre da Cidade – AHMP

Imagem 4 – Cota A-PUB/3510

¹⁴ A-PUB/343 a 3467 – AHMP Dos anos de 1450 a 1828.

¹⁵ A-PUB/3484 a 3494 – AHMP Cofre da Cidade também designado de Cofre dos Bens do Concelho. No Livro Próprias do Cofre, a folhas 227 encontra-se o Alvará pelo qual se vê que o Cofre do Sobejo das Sisas e Cobre das Correntes também é o mesmo que o Cofre da Cidade. Ainda no mesmo Livro se pode verificar que a Siza das Correntes pertence ao Cofre do Sobejo das Sisas.

¹⁶ A-PUB/3477 a 3482 - AHMP

¹⁷ A-PUB/2425 e 2426 e 2445 – AHMP

¹⁸ A-PUB/3539 e 3540; A-PUB/3512 e TG-b/236-237 - AHMP

¹⁹ A-PUB/3057 e A-PUB/6526 - AHMP

²⁰ A-PUB/3057 - AHMP

²¹ A-PUB/3503 a 3506 e TG-b/119 – AHMP

²² A-PUB/3510 de 1755 a 1786 – AHMP

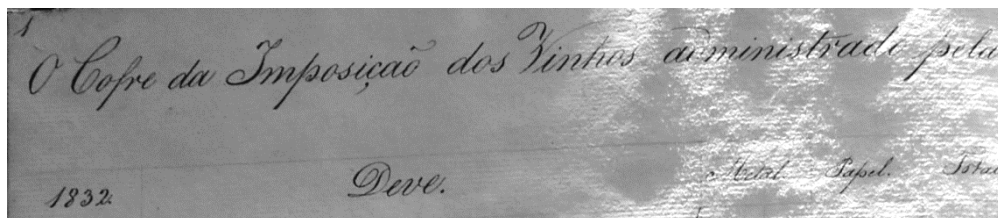
Câmara

1777	Mago 30	De Cofre do Luro, pela dívida que se pagou, e ainda empenhada	82920137
		pagas duas folhas de impostos como de costume do Livro	1330
		De juros pelas duas folhas de propinas como de costume do Livro	1330
		De juros pelas propinas ordinarias, como de costume do Livro	1330
		De juros pelo alvará de as Almas, como de costume do Livro	1330
		De folha da Casa pelo alvará de os impostos como do Livro	1330
		De juros pelas propinas ordinarias como do Livro	1330
		De juros pelas duas folhas de os Officiaes como do Livro	1330
		Despesa dos Inquilinos	1332
		Despesa dos Aldeiaes	1332
		Despesa das Ordenancas	1333
		Despesa dos Aldeiaes	1335
		Despesa dos Espectos	1335
			172264874
			450760

Fonte: Cofre da Cidade – AHMP

Imagem 5 – Cota A-PUB/3510

O Cofre das Obras Públicas cujas receitas são provenientes da contribuição do vinho e as despesas são as relacionadas com as obras públicas e dos anos de 1777 a 1832. O Cofre da Imposição do Vinho que desde sempre acudiu às várias despesas da cidade e em função das diversas necessidades, com a cota A-PUB/3530, regista as entradas e saídas de dinheiro provenientes da imposição do vinho e para pagamento das despesas da câmara, remonta ao ano de 1832 a 1836. A escrituração destes livros apresenta-se de forma mais ordenada, o que nos faz acreditar ser influência da companhia geral da agricultura e das vinhas do alto douro, quer pela respetiva ordenação, quer pela escrita legível. Esta informação será objeto de análise no Capítulo VI, mas destaca-se que por bastante tempo coexistiu uma “administração conjunta” no exercício de funções dos quadros entre a Câmara Municipal do Porto e a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro (Albuquerque 2004) (veja-se como exemplo a Imagem 6 e Imagem 7).



Fonte: Cofre da Imposição do Vinho – AHMP

Imagem 6 - Cota A-PUB/2425

Camara Municipal desta Nobre Cidade de Sorts.

1832	Haver	CFM	Metal	Papel
Agosto 3	Pago ao Oficial da Vera João Fernandes		31330	8
" 9	Idem a Francisco José d'Almeida Coutinho		48000	8
" "	Idem a Joaquim da Costa Lima Sampaio		471250	8
" 13	Idem a Francisco José d'Almeida Coutinho		208400	8

Fonte: Cofre da Imposição do Vinho – AHMP

Imagem 7 Cota A-PUB/2425

O imposto da Imposição sobre o Vinho, desde o século XV que é taxado para fazer face a diversas despesas, como por exemplo para despesas de guerra, para despesas de obras públicas²³, para o subsidio literário, para sustentação do regimento e guarnições dos castelos da Foz e Matosinhos, etc.

No Cofre das Sisas são registados avisos, cartas, provisões régias, decretos, portarias e outros documentos relativos a despesas efetuadas pelo Cofre da Cidade, contas de rendimento das sisas, documentos de despesa da Roda dos Expostos e Cofre dos Enjeitados, nomeações do presidente do Cofre da Cidade. Contem ainda registos de contas particulares como por exemplo registo das receitas e despesas decorrentes da administração dos bens do lugar da Lavandeira, um inventário dos bens móveis existentes na casa de Cima do Muro e na Quinta da Lavandeira, assentos relativos à receita e despesa da Imposição dos Carros, para as obras das calçadas, na cidade e seu termo.

O Cofre do Cabeção das Sisas regista os assentos relativos aos rendimentos das arrematações das várias sisas, com indicação dos nomes, moradas e profissões dos vários

²³ A-PUB/3531 – AHMP nas datas de 1763 a 1787 onde este cofre regista a receita de contribuição de um real por cada quartilho de vinho e regista as vendas de materiais das casas demolidas.

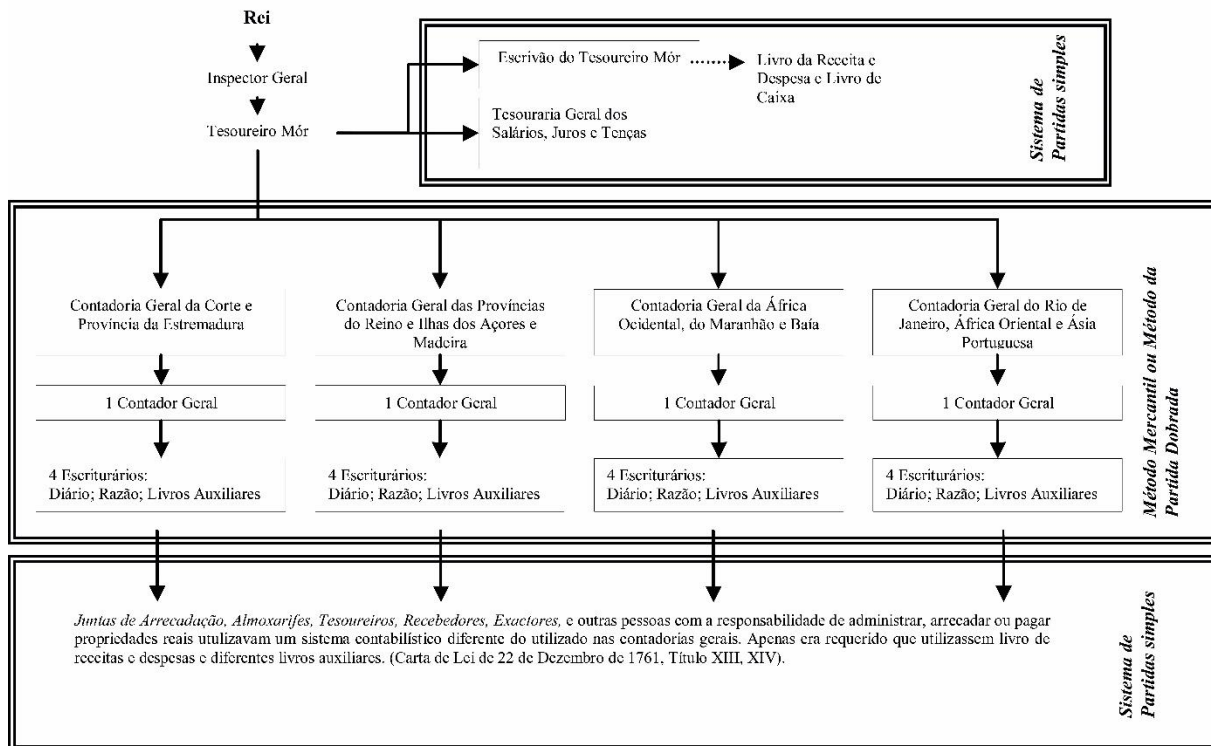
rendeiros, do dinheiro separado para alças, pagamentos de ordenados e outras despesas, rendimento líquido para o cabeção a receber pela Fazenda Real e outras quantias a receber pela mesma Fazenda; assentos de certificados passados pelo escrivão da Câmara e pelo escrivão de um dos ofícios do Juízo da Correição, relativos aos rendimentos das sisas e rendas que a Cidade tem por encabeçamento e ao rendimento para o cabeção e para o Cofre. No Cofre das Fortificações verificamos o registo das receitas consignadas para a despesa das fortificações e despesa efetuadas com o pagamento de salários a trabalhadores nas obras das fortificações e conserto das portas e postigos das muralhas, limpeza destas, despesas com o Castelo de São João da Foz, compra de material, transporte de armas e munições, compra de munições, conserto de armas, pagamentos ao armeiro, pagamentos a soldados e oficiais do Porto e seu termo, de caminheiros que levavam correspondência do Governador Militar, construção de embarcações na Ribeira do Ouro, termos de arrematação de obras de fortificação, traslados de cartas régias e autos de contas de receita e despesa relativas às fortificações, e também, obras na Casa da Câmara, cais da Ribeira, canos de água, consertos da bomba de incêndios. Os registos datam de 1589 a 1701. Dos registos encontrados nos cofres e cujas datas são as mencionadas anteriormente (apesar de se encontrarem foram do período de estudo) , seguem sempre a mesma disposição e organização desde o seu início, evidenciando que as práticas de registo e as práticas contabilísticas do período em estudo, ao nível do governo local não se alteraram, seguindo sempre o mesmo método: o de registo simples de despesa e receita. Com base na descrição efetuada afirmamos ser os mesmos a que se refere Costa (2008) em termos de Contabilidades Municipais e que nas câmaras se designam de Cofres, à semelhança de outras Câmaras de outros concelhos (Fonseca 2002).

Podemos referir que a criação do arquivo histórico do tribunal de contas se deu formalmente com a criação do Erário Régio, enquanto entidade produtora de documentos e que com o passar do tempo, ao deixar de ter interesse administrativo, para a constituir um acervo histórico e de grande relevância, como se viria a demonstrar mais tarde. Ora, formalmente existe desde a Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, mas em termos de lugar conservador arquivista só o foi pelo Decreto-Lei 22 257 de 25 de fevereiro de 1933, reforçando a vertente de arquivo histórico (Ribeiro 1998). Na pesquisa efetuada ao Arquivo Histórico do Tribunal de Contas. já pudemos contar com outro tipo de informação, mais disponível e organizada segundo um determinado critério. O resultado em termos de investigação revestiu-se de grande importância com toda a informação organizada e inventariada por um fundo: Inventário do Fundo Geral do

Erário Régio, onde a segunda fase do projeto foi iniciado em 1769 com a inventariação de códices que compõe o fundo, a revisão de documentos existentes e alterações de cotas, terminando em 1975 (Moreira 1977). Anteriormente e conforme consta do catálogo do arquivo do Tribunal de Contas, a primeira fase, iniciada em 1950²⁴, consistia na elaboração de um inventário e respetivo catalogo respeitante à casa dos Contos, Junta da Inconfidência e Inventário das Cartas de Padrão. Apesar do estado de doloroso abandono em que se encontrava a documentação e respetivos livros que viriam a constituir e fazer parte do inventário, existe uma coleção de espécies com bastante interesse para a história económica e para os mais variados setores da administração portuguesa tradicional. Este arquivo pode ser caracterizado, pela organização e pela informação que contem, como o espelho do funcionamento e da estrutura orgânica do Erário Régio (Ribeiro 1998). Fruto do trabalho desenvolvido, foi efetuada uma gestão da documentação, não a dividindo seja ela proveniente da Casa dos Contos e do Reino ou do Erário Régio, porque, apesar de uma ter sido extinta e a outra criada, ambas seguem o mesmo propósito, a mesma atividade e perpetuam-se no tempo. Pese embora o facto de o Erário Régio ter de uma forma progressiva, dominado todos os setores das finanças públicas (Paixão 1995; Ribeiro 1998). O reino para efeitos fiscais era dividido em quatro contadorias, separadas e distintas, à frente das quais se encontrava um chefe ou um contador geral e quatro escriturários (Gomes 2007; Gomes et al. 2008; Moreira 1977) (veja-se a Figura 17).

²⁴ Ordem de Serviço nº 24 onde se pede a organização e inventariação para divulgação no sentido de mostrar o interesse histórico do arquivo da Casa dos Contos (1ª Fase), Erário Régio Pombalino, sucessivas comissões liquidatárias, exames de contas dos extratores, Conselho Fiscal de Contas e o Antigo tribunal de Contas, tendo como objetivo a discriminação e classificação por grupos, entidades, cartórios, começando pela documentação mais antiga e relevante, documentações e provas, facilitando a sua consulta bem como a sua defesa e guarda, arrumação por cartórios e entidades, com vista a uma melhor organização de catálogos especiais e eruditos, a distribuir pelos estudiosos e de ficheiros modernos e completos, podendo evidenciar estudos de história financeira.

Erário Régio 1761



Fonte: Gomes 2007, p.150

Figura 10 – Organograma do Erário Régio

Para efeito da nossa investigação debruçamo-nos na Contadoria Geral das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira, analisando todos os livros Mestre desta contadoria, iniciando no ano de 1762 com o livro Mestre Cota 2699 até ao ano de 1833 com o livro Mestre Cota 2715, perfazendo um total de 17 livros, conforme se pode ver na Tabela 1.

Livro Mestre	Cota	Datas	
		Início	Fim
1º	2699	1/01/1762	30/12/1768
2º	2700	1/01/1769	30/12/1773
3º	2701	1/01/1774	30/12/1778
4º	2702	1/01/1779	30/12/1783
5º	2703	1/01/1784	30/06/1789
6º	2704	1/07/1789	30/12/1793
7º	2705	1/01/1794	30/06/1799
8º	2706	1/07/1799	30/12/1804
9º	2707	1/01/1805	30/12/1809
10º	2708	1/01/1810	30/12/1813
11º	2709	1/01/1814	30/12/1817
12º	2710	1/01/1818	30/12/1821
13º	2711	1/01/1822	30/12/1823
14º	2712	1/01/1824	30/12/1826
15º	2713	1/01/1827	30/06/1829
16º	2714	1/07/1829	30/12/1832
17º	2715	1/01/1833	09/08/1833

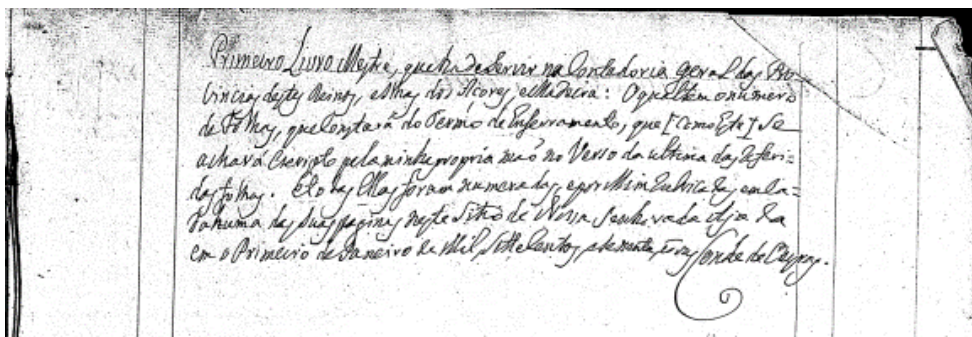
Tabela 1 – Relação dos Livros Mestre - Cotas 2699 a 2715

Nesta Contadoria era registada a entrada das receitas do Município do Porto, pelo que nos propusemos analisar desde a data de início em 1762 até à extinção do Erário Régio em 1833. No primeiro Livro Mestre²⁵ do ano de 1762, onde consta na primeira folha o termo de abertura²⁶, assinado pelo Conde de Oeiras – Pombal, e na última folha se regista o termo de encerramento²⁷ com a mesma assinatura. Todas as folhas são rubricadas “*pela minha própria mão*” conforme descrito no termo de abertura de cada livro (veja-se como exemplo a Imagem 8).

²⁵ Livro Mestre 2699 de 1762 a 1768 – AHTC

²⁶ Termo de Abertura, onde é declarado ser este o primeiro livro, que terá serviço na contadoria geral das províncias deste reino, ilhas dos açores e madeira, onde será rubricado em todas as folhas, prolongando-se até ao seu termo de encerramento.

²⁷ Termo de encerramento : Aos cinco dias do mês de janeiro do ano de mil setecentos e sessenta e três, neste Erário Régio, na presença do Excelentíssimo Senhor Conde de Oeiras, Inspetor Geral do mesmo Real Erário, sendo o contador geral das províncias deste reino e ilhas dos açores, Baltasar Pinto de Miranda, para me apresentar como apresentou o balanço das sobredita contadoria, pertencente ao ano próximo passado (em razão de não haver permitido o caso insólito da guerra, se houvesse procedido ao que se devia fazer nos princípios dos meses de julho do referido ano) examinando-se o sobredito balanço na conformidade da disposição do artigo 15 da lei fundamental do mesmo erário, pelo despacho que pelos rendimentos correntes do sobredito ano havia entrado trezentos e setenta contos, cento e dezanove mil, oitocentos e quarenta e seus reis, e saído quatrocentos e setenta e três contos, quatrocentos e oito mil e novecentos e oitenta e três reis, vindo a restar cento e três contos, duzentos e oitenta e nove mil e cento e trinta e sete reis, de maior despesa, que se aplicarão na forma declarada na conta geral da Tesouraria Mor do mesmo Erário Real. Em fé do que fiz deste termo por mim revisto e assinado pelo sobredito Senhor Inspetor Geral, no mesmo dia, pelo meritíssimo acima declarado João Henriques de Sousa escrivão da receita e despesa do Erário Régio. Conde de Oeiras.



Fonte: Termo de abertura do primeiro Livro Mestre – AHTC

Imagem 8 - Cota 2699, p.1

Neste primeiro ano com inicio em 1762, as contas que dão entrada no Caixa do Erário Régio, ainda se referem a contas por receber relativas à receita do antigo sistema (Casa dos Contos). Verificamos ainda entradas relativas por exemplo a João Lucas de Barros e Mesquita, tesoureiro dos armazéns da Guiné e Índia, rendimentos das alfândegas de toda a nação, rendimentos de pretéritos, rendimentos do sal, das vedorias das províncias, rendimentos da casa sereníssima de bragança, rendimentos da sisa singela, da sisa dobrada, despesas das fortificações, real de água, etc,. Os registos começam a ser lançados na folha 2 e seguintes, na margem esquerda (Deve) as contas que se tomarão a João Lucas de Barros e Mesquita, tesoureiro dos armazéns da Guiné e Índia de janeiro a dezembro de 1762, onde se pode verificar a folha rubricada no canto superior esquerdo (veja-se como exemplo a Imagem 9).

2		João Lucas de Barros e Mesquita Thezoureira		Deve	
1762		Dos Armazens de Guine e India			
Januro	21	A Caixa de Rendimentos pretéritos do d'el Rey que se ha de mandar dar	3	40.000	00.00
Março	15	A dita mesma	3	40.000	00.00
	27	A dita mesma	1	24.000	00.00
Abril	10	A dita mesma	1	12.000	00.00

Fonte: Primeiro Livro Mestre – AHTC

Imagem 9 - Cota 2699, p. 2

Na margem direita (HadeHaver) é referido da conta nova a ajustamento por balanço, onde igualmente se pode verificar a assinatura no canto superior na margem direita da folha (veja-se como exemplo a Imagem 10).

1763			
Janeiro...	3	Da conta nova ajustamento desta por balanço.	2.276.969 543
			19885 80
			5.92980 0 0
			72.276.969 543

Pladehaver

Fonte: Primeiro Livro Mestre – AHTC

Imagem 10 - Cota 2699, p. 2

No início do ano seguinte e na margem esquerda do livro, o valor do encerramento do ano anterior dessa rubrica, é dada a entrada, no ano seguinte para soma contínua (veja-se como exemplo a Imagem 11).

1763	Dezemb. 20	A dita o mesmo.	19885 80
	23	A dita o mesmo	5.92980 0 0
			72.276.969 543
Janeiro	3	Da conta antiga ajustamento d'ela por balanço do anno passado.	2.276.969 543
	14	A Caixa do mesmo por d'conta de q. do corrente.	17.29.53180 70

Fonte: Primeiro Livro Mestre – AHTC

Imagem 11 – Cota 2699, p.2

O livro Mestre 2699 termina do ano de 1768, mas ao final de cada semestre é efetuado um balanço desse ano, conforme referido na Carta de Lei de 1761. No encerramento constante do primeiro livro Mestre, o balanço não é feito em relação ao primeiro semestre, por efeito das guerras em que Portugal este envolvido com Espanha. Esse facto é relatado no seu termo de encerramento a páginas 39, onde também é referido ter de rendimentos correntes do sobredito ano que havia entrado trezentos e setenta contos, cento e dezanove mil, oitocentos e quarenta e seus reis, e saído quatrocentos e setenta e três contos, quatrocentos e oito mil e novecentos e oitenta e três reis, vindo a restar cento e três contos, duzentos e oitenta e nove mil e cento e trinta e sete reis, de maior despesa (veja-se como exemplo a Imagem 12).

N. 173. 4026983

Aos vinte e cinco dias do Mês de Janeiro, do Anno de mil e setecentos e setenta e tres, Nesta Cidade Real, na Presença do Sr. D. João de Castro, Senhor Conde de Oeyras, Inspector Geral do mesmo Real Erario, sendo chamado o Contador Geral das Provincias deste Reyno, e Thesoureiro Balthazar Pinto de Miranda, para apresentar como a presentia o Balanço da foy de dita Contadoria, pertencente a todo o anno proximo passado, e contraria de não haver permitido o caso insolito da guerra, que se houve no procedido a que se devia fazer nos principios do Mês de Junho do referido anno. Examinando os foy de dita Balança, na conformidade da Disposição do Art. 15 da Ley Fundamental do mesmo Erario, se achou que pelo Condimento, Contente de foy de dita foy havia entrado trezentos e setenta e cinco mil e setecentos e cinco centos e quatrocentos e quarenta e seis reis, e sahido quatrocentos e setenta e cinco mil e quatrocentos e setenta e cinco mil e setecentos e setenta e seis reis, ficando a restar cento e trinta e seis mil e setecentos e setenta e seis reis, que se achou na forma de se declarar na Contadoria Geral da Provincia de Moço do mesmo Erario Real. Em fe do que se fez este termo por meio de certo da assignado pelo foy de dita senhor Inspector Geral, no mesmo dia, Mês e anno a foy de dita e do Sr. Thesoureiro Balthazar Pinto de Miranda, Curador da Real e do Erario Real.

Conde de Oeyras.

Fonte: Primeiro Livro Mestre – Encerramento do ano de 1762 – AHTC

Imagem 12 - Cota 2699, p.42

O livro Mestre 2715, décimo sétimo analisado e que se refere ao período de 1/01/1833 a 9/08/1833 encontra-se preenchido até à folha 80, sendo este livro composto por 239 folhas (veja-se como exemplo a Imagem 13).

Este decimo setimo Livro Mestre, que hasta agora se achava na Contadoria Geral das Provincias do Reyno, tem duzentas e setenta e no-
 va e setenta e duas folhas por mais fabricadas, emtanto esta do encerramento. Se trata sobre do foy de mil e oitocentos e
 setenta e seis.

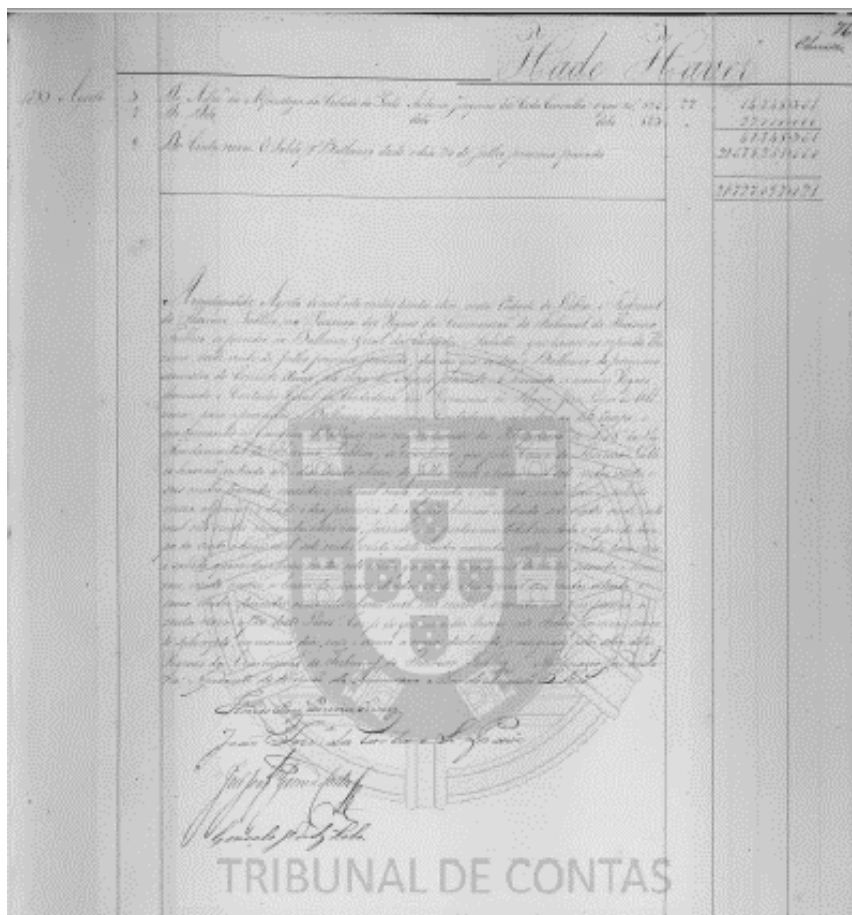
João de Castro

Fonte: Décimo Sétimo Livro Mestre – Encerramento do ano de 1833 – AHTC

Imagem 13 - Cota 2715, p.80

Na folha 76 desde livro, encontramos o encerramento do Balanço à data de 9 de agosto de 1833, conforme se pode ver na Figura 24 e transcrito a seguir:

“Aos vinte e quatro de agosto de mil oitocentos e trinta e três, nesta cidade de Lisboa e Tribunal do Thesouro Público, na presença dos vogaes da Commissão do Tribunal do Thesouro Público, se procede ao Balanço Geral da Entrada e Sahida que houve no Thesouro desde vinte de Julho, próximo passado, dia em que se deu o Balanço do primeiro semestre do corrente anno até nove de Agosto presente. E havendo os mesmos vogaes chamado o Contador Geral da Contadoria das Províncias do Reino, José Lopes de Oliveira, para apresentar o Balanço da dita Contadoria respectivo ao dito tempo, e examinando-se o dito Balanço na da Disposição do Tº 13 da Lei Fundamental do Thesouro Público, se reconheceo que pela Caixa do Thesouro Público havião entrado até ao dia trinta e hum de Julho vinte e hum mil, setecentos e vinte e seis contos trezentos e sessenta e oito mil cento e sessenta e oito reis e não havia sahido couza alguma, e desde o dia primeiro de Agosto havião entrado setecentos e vinte e oito mil oitocentos e cincoenta e três reis, fazendo a importância total em todo o referido tempo de vinte e hum mil setecentos e vinte e sete contos e noventa e sete mil e vinte e hum reis, e sahido quarenta e hum contos oitocentos e quarenta e cinco mil, trezentos e sessenta e hum reis vindo assim a haver de maior entrada vinte e hum mil seiscentos e oitenta e cinco contos e duzentos e cincoenta e hum mil e seiscentos e sessenta reis que passam a conta nova a folhas 80 deste livro. Em fé do que mandei lavrar este Termo por mim somente subscrito, no mesmo dia, mês e anno acima declarado e assinado pelos sobre ditos vogaes da Commissão do Tribunal do Thesouro Público.”



Fonte: Décimo Sétimo Livro Mestre – Encerramento em 9 de agosto do ano de 1833 – AHCT

Imagem 14 - Cota 2715, p.76

4.6 Em resumo

Neste capítulo colocamos o enfoque sobre a informação relativa à metodologia de investigação adotada neste estudo. As metodologias aplicadas, ao permitir o conhecimento das teorias aplicadas para efeito de investigação, irá relacioná-las com o estudo de caso. A investigação qualitativa integrada na análise interpretativa; permite relacionar a forma como o mundo social é compreendido e construído. Neste contexto e no que se refere à recolha de dados, foi efetuada a descrição sobre a pesquisa em arquivo, permitindo conhecer as práticas adotadas, os conflitos entre valores, interesses, ideologias e funcionamentos de poder, não descorando o contexto local.

No capítulo seguinte será efetuada uma abordagem ao contexto político, económico e social da época em estudo: 1762 a 1833. Período conturbado da história e com diversas

transformações políticas, económicas e sociais, onde a análise do contexto que envolve esta variedade de acontecimentos, que não podem ser desligados do objeto de estudo, permite uma compreensão mais ampla das organizações, das práticas, dos conceitos e das influências de determinado tipo de decisões.

CAPÍTULO V – CONTEXTO POLÍTICO, ECONÓMICO E SOCIAL

5.1 Introdução

Uma contextualização no período da investigação proposto remete-nos para um dos mais conturbados períodos da História de Portugal. O contexto político, económico e social, como acontecimento, lei ou costume, deve ser analisado para efeitos de investigação no sentido de permitir uma compreensão das organizações, das práticas, dos conceitos e das influências que possam ter sofrido, ou que eventualmente possam ter influenciado determinado tipo de decisões (Gomes e Rodrigues 2008; Previts et al. 1990; Napier 2001; Napier 2006). Este capítulo encontra-se estruturado em várias secções. Na primeira secção analisamos as ideologias prevalentes na segunda metade do século XVIII, o Iluminismo e o Mercantilismo. Na segunda secção apresentámos o contexto político económico e social por períodos temporais, iniciando-se numa época conturbada da nação portuguesa, relativas ao período de 1762 a 1777, no reinado de D. José I, que a história convencionou definir de absoluto (Serrão 1982, p.11). O período que decorre de 1777 a 1807, é marcado na história ainda como o período de absolutismo e com uma carga política fortemente centralizadora herdada de Pombal, que se inicia com o Reinado de D. Maria I e que finaliza com a fuga da família real para o Brasil, devido às invasões napoleónicas (Serrão 1982, p.293). Segue-se o período de 1807 a 1820, que decorre no contexto de um absolutismo moderado, mas com tendências para uma posição mais liberal, fortemente marcada pelas invasões francesas, pelas mudanças políticas que varrem a Europa, assim como a “...francesia de muitos nobres que a voz do tempo definiu como livres pensadores...” (Serrão 1984, p.232). Por fim, o período de 1820 a 1832 marcado claramente por um período liberal, de acordo com as correntes que se faziam sentir na Europa, e fruto de muitos portugueses que se viram obrigados a refugiar em países como a França e a Inglaterra, onde as influências culturais reencontram convergências trazendo as notícias para Portugal. Apesar das influências internacionais, tendencialmente liberais, neste período em análise ainda ocorrem guerras civis e assaltos ao poder entre absolutistas e liberais. Na terceira secção fazemos uma abordagem às ideologias, às elites e à governação como agentes de mudança, para o período global compreendido entre 1762 a 1832, onde podemos verificar avanços e retrocessos e a consequente instabilidade ao nível político, económico e social, consoante mudam os atores. Para uma melhor visualização do período em análise. Veja-se como exemplo a Figura 11.

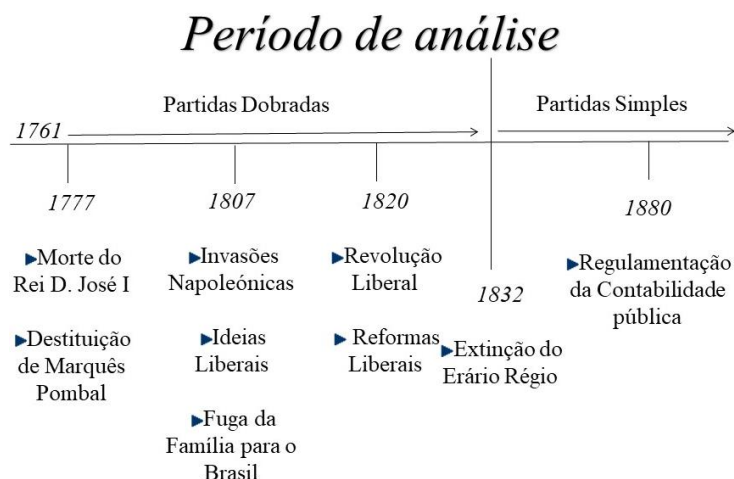


Figura 11 – Mapa do período de análise do estudo

5.2 Contexto Económico, Político e Social

5.2.1 Iluminismo

O Iluminismo, também conhecido pelo Século das Luzes, foi um movimento na Europa, cultural da elite intelectual, que procurou mobilizar o poder da razão com o propósito de reformar a sociedade e o conhecimento de tradição medieval. Este movimento apenas entrou em Portugal no reinado de D. João V (1706-1750) (Gomes 2007). Procurava implementar a passagem da teoria para a prática, desde críticas às reformas, até à motivação para melhorar a situação das sociedades em diferentes níveis: ao nível da educação, ao nível da política e ao nível social (Gomes 2007). Historicamente, o Iluminismo constituiu uma mudança acentuada na conceção do mundo ocidental. Do ponto de vista político, significava uma modulação da maneira como os indivíduos pensavam. Os adeptos do Iluminismo revelaram-se contra a nobreza²⁸ e o clero como líderes, mas para os iluminados, o Rei é a principal fonte de poder para implementar as suas ideias, e modificar as estruturas governativas e mentais do país (Serrão 1982, p.238). Constituía uma mudança radical na conceção das formas de pensar e de agir, e tentaram mudar as velhas instituições do Estado. É interessante compreendermos a influência

²⁸ A nobreza de sangue ou de linhagem, descontentes com os novos tempos e ressentidos com o declínio da sua importância (isto, mau grado os cargos ultramarinos e a opulência reforçada), deixaram a corte e retiraram-se para as suas mansões de campo, que o desenvolvimento económico tornara prósperas (Marques 1997, p.308).

desta ideologia nas relações entre os pensadores do iluminismo e a administração pública²⁹ (Sánchez et al. 2005). A força da internacionalização e contactos que Portugal tinha, por via da ação comercial que nos representava em quase todo o mundo, os pensamentos e os ideais iluministas que marcaram o território e uma nova ideologia defensora da nação portuguesa, como parte integrante da Europa, conduziram Portugal a uma nova ideologia política: O Iluminismo (Serrão 1982, p.237). Este grande movimento de ideias teve o seu início em Inglaterra e na Holanda, que se iniciou no século XVII e se expandiu pelo século XVIII e seguintes, devido à forte influência francesa em todo o mundo ocidental (Amaral 2012, p.183).

Os pensadores iluministas tinham como ideal a fé inabalável da razão humana, onde nada teria validade se não conseguisse ser justificada pela razão; a contestação de conceções tradicionais inspirada na capacidade de tornar este mundo num mundo melhor, e a afirmação do “eu” como resposta aos problemas do mundo (Amaral 2012, p.183; Serrão 1982, p.237). O iluminismo sintetiza diversas tradições filosóficas, sociais, políticas, correntes intelectuais e atitudes religiosas. Como poderemos analisar nos pontos seguintes ao nível do contexto internacional, o que Voltaire defendia para França, foi o que Pombal aplicou em Portugal durante a sua ação governativa como ministro do Rei D. José I. Entre outros aspetos destaca-se: crítica ao catolicismo, Voltaire defendia combater o clero e a Igreja, Pombal combateu a expulsão dos Jesuítas; Voltaire defendia o combate à Nobreza que faça frente ao Rei, e por cá combatia-se os Marqueses de Távora e o Duque de Aveiro; Voltaire defendia ainda apoiar o comércio a cargo da burguesia, e por aqui defendia-se o comércio como profissão nobre, necessária e proveitosa para sanear e reforçar as finanças públicas. Todas estas ações culminam com a criação do Erário Régio e com a implementação de medidas e reformas a nível político, judicial, administrativo e financeiro do Estado. Estas reformas, depois de implementadas, aprendidas e institucionalizadas, passam a um período de descrédito e com Pombal ainda no cargo, mas após a morte do Rei D. José I, desde cedo se vê o seu nome arrastado nas ruas, praças e mercados, com sátiras e versos em ódio ao *gigante agora abatido* (Peres e Ribeiro, p.252). Contra si correm acusações de peculato, suborno, despotismo, de mandar encarcerar todos os que lhe deviam dinheiro ou rendas, de ter recebido e amealhado grandes importâncias, e correm rumores sobre o estado da Fazenda Pública, ao referirem que *o Erário se encontrava exausto* (Maxwell 1985, p.168. Refere ainda este autor, que todas as ações cometidas durante a sua

²⁹ A fidalguia rural fortaleceu as suas posições – sobretudo no Norte – enquanto em Lisboa e na administração se afirmava a nobreza de toga, aliada a uns quantos financeiros, burocratas e intelectuais (Serrão 1997, p.308).

regência, correm agora contra si e quebra-se assim a mão de ferro, que estrangulava as ideias de qualquer pensamento que fosse diferente do oficial.

5.2.2 Mercantilismo

O despotismo esclarecido atinge o expoente máximo em Portugal com Pombal. O discurso da época em estudo era marcado essencialmente pela literatura económica, classificada de mercantilista (Cardoso 2005). Com conhecimento da literatura da época, Pombal chegou ao poder com muita experiência diplomática, assim como com um conjunto de ideias e com um conjunto de amigos e conhecidos, principalmente das áreas das ciências, entre a comunidade de expatriados portugueses que escaparam à inquisição (Maxwell 1985). Ainda em Londres, em 1738, onde esteve em representação diplomática do Reino de Portugal, e na missão em Viena de Áustria, Pombal percebeu que se queria desenvolver Portugal, teria que criar grandes empresas comerciais monopolistas, de acordo com as ideias mercantilistas e desenvolver as competências dos seus comerciantes (Gomes 2007; Rodrigues et al. 2004; Rodrigues et al. 2007; Rodrigues et al. 2010). Permitiu-lhe ainda testemunhar o papel desempenhado pela classe média inglesa durante a Revolução Industrial, e aperceber-se do atraso da economia nacional em relação à de outros países europeus (Maxwell 1985, p.172).

O Mercantilismo, cuja política económica adotada na Europa durante o período do Antigo Regime, tinha como principal objetivo alcançar o máximo de desenvolvimento económico, de modo a permitir uma maior e mais rápida acumulação de riqueza, prestígio e poder, quer a nível nacional quer a nível internacional. Portugal acumulava as políticas que melhor caracterizavam o sistema económico mercantilista: a acumulação de ouro e prata que exploravam dos territórios conquistados; o desenvolvimento das indústrias em Portugal, pese embora o facto de Portugal ter perdido o início da revolução industrial que se verificou na Inglaterra; o protecionismo alfandegário com a organização das alfândegas e com a criação de taxas e impostos aos produtos vindos do exterior; o monopólio comercial das colónias com a metrópole, que por sua vez contribuía para uma estabilização e aumento favorável da balança comercial (Cardoso 2005, pp. 280-313). Ora, o mercantilismo como política em que o comércio externo é regulado, taxado e subsidiado pelo estado, com o objetivo de promover a entrada de ouro e prata no país, confirma a intenção da política mercantilista pombalina, quanto à utilização

das técnicas mercantilistas – companhias monopolistas, regulação, impostos e subsídios – para facilitar a acumulação de capitais (Gomes 2007, p. 107; Maxwell 2001 pp.79-88). Faltava ainda a regulação e controlo administrativo e financeiro do Estado. Para impor os ideais do despotismo iluminado e com as características mercantilistas, era necessário organizar com eficiência a máquina administrativa da administração pública (Serrão 1982, p. 85).

Contudo, a ação de Pombal teve que ter em conta que no século XVIII duas situações distintas caracterizavam o quadro económico da nação portuguesa: a produção nacional e o comércio internacional. Ao nível da produção nacional, Portugal deparava-se, na primeira metade do século XVIII, com a imagem de uma paisagem rural estática (Maxwell 1985), onde a agricultura ainda não tinha experimentado a revolução agrícola que ocorrera noutras partes da Europa e que apenas explorava uma décima parte dos limitados terrenos cultiváveis (Leite et al. 2011). No que se refere à produção nacional, à indústria a que existia era rara e de propriedade maioritariamente estrangeira (Mendes 1993; Pedreira 1991; Pedreira 1987), devido à perseguição por parte da inquisição e consequente fuga de comerciantes judeus, que eram os detentores de capital (Rodrigues et al. 2010). Fruto desta ação, Portugal assistiu à partida de muito capital financeiro e capital intelectual bem como ao esgotamento de competências empresariais do país e do seu potencial desenvolvimento (Gomes 2007, p.108).

Na segunda metade do século XVIII, já se pode considerar alguma evolução no que se refere à agricultura, mais no tocante à introdução e difusão de novas culturas e expansão da área cultivada (Maxwell 1985), assim como em termos de pecuária, com aumentos na produção de carne e seus derivados, lãs e cabedais, que supriam as atividades da indústria de têxteis e curtumes, e permitia ainda a sua exportação para a Inglaterra e a Holanda (Mendes 1980; Oliveira 1998). Constatam-se ainda nesta altura uma expansão da área cultivável, muita dela em razão da conquista de terras para a cultura de vocação comercial, nomeadamente os pomares, os olivais e a vinha (Serrão 1990, p.79). Portugal aproveita ainda as condições geográficas para a cultura do vinho, e, ao mesmo tempo, a procura externa desencadeia o crescimento da nação. Este novo período de evolução e desenvolvimento, está relacionado com a proteção industrial (Ratton 1813, p.126) e a dignificação do trabalho imposto pelo Marquês de Pombal onde o governo reconhece a necessidade de investir em novas fábricas (Serrão 1982, p.193), tendo como consequência o crescimento demográfico e a criação e aumento de unidades fabris (Saraiva 1998). Pombal faz uso dos seus conhecimentos e das políticas mercantilistas, e fomentando e ao mesmo tempo regulando a atividade comercial, passa a ser pertença do Estado

a Real Fábrica das Sedas e foram criadas a Companhia Geral do Reino do Algarve e a Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro. A Companhia do Golfo da Guiné, a Companhia para o Comércio com o Oriente, a Companhia do Grão-Pará e Maranhão, e a Companhia Geral do Pernambuco e Paraíba foram também criadas pelo Estado, tendo em conta o peso que o comércio ultramarino representava na economia nacional (Serrão 1982, pp.192-232). O fomento industrial pombalino, coordenado pela Junta do Comércio, promoveu a criação de inúmeras fábricas (muitas delas de propriedade régia), para a transformação de produtos de origem colonial, em que “*A região de Lisboa absorve 55% das mesmas, e de seguida o Porto com 22%*” (Serrão 2007, p.26). A parte restante fica dispersa pelas outras cidades. As duas principais cidades Portuguesas, Lisboa e Porto, transformaram-se num grande centro de comércio nacional e internacional; uma por ser a capital do Reino, e por onde passavam as grandes organizações e implicitamente o grande comércio, a outra por ser a segunda maior cidade em termos comerciais, quer pela influência do Rio Douro que era navegável em toda a sua extensão, quer como porta de entrada por esta via para os principais produtos entrarem nas principais praças europeias (Serrão 2002; 2007, p.26). Representavam estas duas cidades uma grande concentração de consumo interno, mas constituíam também as principais plataformas de exportação (Serrão 1982, pp.191-286). Desde o século XVI que o desenvolvimento de Portugal em muito se ficou a dever à expansão marítima e às descobertas, tornando a nação portuguesa, uma nação líder no comércio internacional (Gomes 2007).

A estrutura que o país apresentava era encarada à escala de império, com base em três espaços económicos distintos: a Metrópole, o Ultramarino e o Luso Europeu (Maxwell 1985), onde o Marquês de Pombal com as suas ideias e políticas reformistas, procura “*ver o País como um todo económico na permanente ligação aos Estados da Índia e do Brasil, às possessões de África e às Ilhas Atlânticas*” (Serrão 1982, pp.139-180; Serrão 1990, p.98), e que se mantêm sensivelmente até ao final do Antigo Regime. Esta política adotada por Pombal tinha por base a noção de que se o Estado queria beneficiar das atividades económicas recorrendo a políticas e a práticas mercantilistas, essas atividades só se poderiam desenvolver na sua plenitude, com a intervenção e reforço do próprio Estado. Conforme refere Subtil (2006, p.238) todos estes desenvolvimentos são o reflexo do advento de um novo modelo de organização do poder na enunciação dos objetivos da criação do Erário Régio.

A criação do Erário Régio por Carta de Lei de Dezembro de 1761, além de ir de encontro aos ideais mercantilistas delineados por Pombal, traduz também uma mudança da organização

financeira e administrativa da nação, enquanto órgão centralizador da contabilidade da receita e da despesa do Reino e seus domínios. Na referida Carta de Lei é feita uma justificação para a adoção de novas medidas e novas reformas, nomeadamente o atraso na entrega da receita arrecadada para fazer face à despesa. Assim, é mencionado que “... *os frequentes abusos, que hum grande numero de Almojarifes, Thesoueiros e mais Recebedores públicos ...*” cujas rendas são “...*divididas em muitos e diferentes Ramos, e em muitas e diversas Repartições, só servia de as aniquilar, evaporando-lhes toda a força por mais quantias que fossem... ocultando na multidão, e no espaço dellas as suas prejudiciais, e dolosas prevaricações, se animassem aos descaminhos de muitos milhões, com que tantos deles tem quebrado com tão graves danos...*” (Introdução à Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761). Com esta medida, de regulação e controlo administrativo e financeiro do Estado, é melhorada a arrecadação dos direitos e das rendas anteriormente dispersadas por várias repartições, o controlo dos abusos dos oficiais responsáveis por essa arrecadação e respetivos depósitos na corte, conforme consta da Lei de 21 de maio de 1751³⁰. No preâmbulo da Carta de Lei já referida de 22 de dezembro de 1761, é referida a criação do Erário Régio, conduzindo à introdução de uma escrituração mercantil que viabilizasse o controlo das receitas e despesas do reino. Ainda nestes condicionalismos económicos, e na aspiração que Pombal espera para a nação portuguesa, está a criação de uma escola destinada a preparar negociantes instruídos, guarda-livros eficazes e funcionários competentes: Aula do Comércio (Rodrigues and Craig 2009; Rodrigues et al. 2010, p.39). A reforma das instituições obrigava a centralizar o comando político, a fiscalização dos órgãos consultivos, as nomeações para os órgãos militares, as nomeações para os órgãos financeiros e para a área financeira, e por fim as nomeações para os órgãos judiciais (Serrão 1982, p.14).

5.2.3 Absolutismo (1762-1807)

O absolutismo referido como “o domínio central das autoridades é suportado tanto pelas políticas mercantilistas como pelas políticas iluministas (Gomes 2007, p.107). O período de 1762 a 1807 é marcado pela história da nação portuguesa como pertencendo ao Absolutismo.

³⁰ Lei de 21 de maio de 1751 sobre a extinção dos dois Offícios de Depositarios da Corte , e criação de huma nova administração - D. José (1750-1777), Livro de leys 1750-1760.

Tal como noutros países da Europa, o poder soberano nas monarquias pertence ao Rei, onde o seu poder é absoluto, tendo plenos poderes em todos os aspetos do Reino (Gomes 2007; Maxwell 1985; Nogueira 1856; Serrão 1982, 1984; Serrão 1990). No setor político, o poder absoluto pertence ao Rei; no setor social existe uma divisão da sociedade onde se distingue ordens privilegiadas e títulos pelo nascimento fomentando desigualdades sociais, e no setor económico coexistem relações feudais e capitalistas, onde apenas o Rei pode constituir, modificar e revogar privilégios (Hespanha e Xavier 1993, p.142). Esta concentração de poderes que Portugal vivia, caracteriza a Monarquia Absoluta, onde o monarca (Rei) governa de uma forma centralizadora e monopolista por decreto, promulga leis e impõe punições como autoridade única e indiscutível nas suas decisões (Hespanha 1994). O símbolo da monarquia absoluta para o período em análise atingiu o seu auge no reinado de D. José I, onde o Marquês de Pombal introduziu, alinhado com os ideais de uma monarquia europeia esclarecida, o absolutismo iluminado e déspota (Serrão 1990; Gomes, 2007).

O despotismo esclarecido designado como forma característica de governar em grande parte dos países da europa, concentrado no poder absoluto do Rei, que era dono e senhor da verdade e da razão, que recebia as leis diretamente de Deus, e que a própria Igreja devia submissão ao poder soberano, consistia também em ideais de progresso, reformas e integração cultural e intelectual. O despotismo iluminado defendia que os poderes políticos do monarca apoiado pelos órgãos do governo deveriam operar para o bem dos vassalos (Serrão 1982, p.13). Pombal, concentrando em si as características de um despotismo iluminado, eliminou todos os que se lhe opunham, e contrariamente ao discurso do despotismo esclarecido, encetou um assalto planeado à Companhia de Jesus, culminando com a sua expulsão (Maxwell 2001, p.37). Tal como descrito por Maxwell (2001, p.29), “*Os Jesuítas detinham um quase monopólio do ensino e eram na opinião dos que se lhe opunham, os principais defensores de uma tradição escolástica morta, mal ajustada às necessidades da Idade das Luzes*”. Ainda na senda da intenção de atacar ou eliminar os opositores, veja-se por exemplo o Processo dos Távoras; o incêndio das Cabanas de Monte Gordo e o incendio da Trafaria, onde a instigação das denúncias, consistiam também numa forma de controlo da sociedade (Serrão 1982, pp.42-46). Por um lado, o seu poder era legitimado com base na necessidade de impor ordem social e evitar a guerra de uns contra outros. Por outro lado, também como forma de legitimar o seu poder, o despotismo esclarecido, argumentava que governavam por saber faze-lo e assim assegurar o progresso dos povos e nações. Sob o impulso deste movimento, foi efetuada a reforma das finanças, do

comércio, da agricultura, da educação, com a eficiente legislação e controlo, apoiado no espírito das luzes que se desenvolvia no século XVIII e com marcas distintas para o caso da nação portuguesa (Serrão 1982, p.14).

5.2.4 Absolutismo versus Liberalismo (1807-1820)

O Liberalismo comumente associado em Portugal ao século XIX, teve o seu desenvolvimento na Europa depois da Revolução Francesa, cujos ideais eram a defesa da autonomia do indivíduo perante o Estado. Contudo, destacamos, tal como já o fizemos de forma mais detalhada no ponto anterior, a divulgação do Iluminismo, e as suas influências em Portugal ainda no século XVIII. Pelas reformas implementadas, se ao Marquês de Pombal se deve o centralismo do poder, também podemos referir que a ele se deve uma revalorização da história que nessa altura se opera, “...carrilada pelos iluministas estrangeirados e fundamentalmente assimilada pela cultura universitária...” (Torgal 1996, p.25), com reflexos para uma nova forma de pensar e de agir, elevando a nação portuguesa nos campos das Artes Fabris e Liberais, assim como no campo das Ciências³¹, que através de uma reforma educativa, abriu as portas para o florescimento da ciência e da filosofia, que mais tarde culminará com os ideais do liberalismo (ver Serrão 1982, pp. 237-289). A reforma de Pombal em 1772 relativa à Universidade de Coimbra à luz do “*empirismo e do anti-aristotelismo*” exigiu que os professores ao exercerem o seu magistério, fossem “mestres e inventores”, conforme a razão, a observação, a experiencia, a criatividade e a atenção às realidades das teorias das luzes (Ramos 1990, p.157). A prosperidade económica e a *internacionalização* de Portugal, faz reverter para o Reino, as notícias trazidas pelos comerciantes vindos da Europa e da América, associadas ao elevado número de publicações (livros, jornais e panfletos), cuja difusão no Reino foi bem maior do que se podia supor (Ramos 1990, p.156). Tal como argumenta Ramos (1990, pp.157-163):

“De facto, em Portugal quem sabia línguas estrangeiras podia adquirir por exemplo, o Mercure français, o Coorrier de l’Europe, a London Gazette, a London Chronicle ou o Coourrier londrino, e quem dominava só o idioma pátrio recorria de preferência à Gazeta de Lisboa e ao

³¹ Instituição da Aula do Comércio em 1759, Fundação do Real Colégio dos Nobres em 1761, A Real Mesa Censória criada por Alvará de 5 de autorizações para posse e leitura de livros proibidos. A ela foi atribuída a administração e direção dos estudos Abril de 1768, pelo Marquês de Pombal, com o fim de transferir para o Estado o sistema de censura de livros que circulavam e que se pretendessem publicar no Reino, concessão de licenças de comercialização, bem como das escolas menores, incluindo o Colégio dos Nobres e todos os outros colégios existentes ou que viessem a ser criados, Junta da providência literária em 1772, mostram as alterações na cultura e na mentalidade (referências).

Jornal Enciclopédico, durante o tempo, em que os mesmos órgãos conseguiram informar o público sobre os movimentos revolucionários”.

Ainda de acordo com este autor, à livre disposição “...existiam nos cafés jornais portugueses, franceses, espanhóis e ingleses...” e essas notícias eram logo discutidas. De todo o género de notícias trazidas pelos comerciantes e pelos jornais da época, a respeito da revolução francesa e das transformações políticas desse país, falavam os franceses que residiam em Portugal, “...numa colónia numerosa, pelo menos na cidade de Lisboa...” (Ramos 1990, pp.171-173). Ferreira (2002, p.52) refere que:

“Mesmo sem querer exagerar a influência da imprensa dos emigrados no reforço da opinião liberal, não parece demasiado audacioso considerar que aqueles periódicos desempenharam um papel de primeiro plano na produção das referências ideológicas e que permitiram canalizar politicamente, o descontentamento que reinava entre as várias classes dirigentes portuguesas afetadas pela crise económica e financeira, mas também pela crise moral e nacional dos anos do pós-guerra”.

O impacto deste movimento fez-se sentir em setores privilegiados, nomeadamente na burguesia, com ascensão em termos de número de burgueses, mas também em termos económicos, sociais e administrativos (Torgal et al. 1996).

As invasões napoleónicas, fruto da não aceitação por parte dos países europeus o bloqueio às relações comerciais com Inglaterra imposto por Napoleão, constituíram também uma das importantes influências na divulgação do Liberalismo. Por um lado, as ações da revolução que se refletem entre 1807 e 1811 com uma tripla ocupação do território. Tal como descreve Ramos (1990, p.182), o General Junot, em fins de novembro avança pelo vale do Tejo para se fixar em Lisboa, até ao seu levantamento nacional em junho de 1808; o Marechal Soult em 1809 entrou por Chaves rumo ao Porto, tendo-se fixado durante menos de dois meses, antes de reentrar na Galiza; o Marechal Massena, em setembro de 1810 pela Beira até Torres Vedras, retirando em 1811 via Coimbra. Estas invasões, cuja consequência direta é a fuga da família real para o Brasil, teve ainda outra consequência: o domínio político e económico que Inglaterra passou a exercer em Portugal por via de uma convenção secreta de proteção da monarquia enquanto durassem as operações militares (Araújo 1993, p.34).

As invasões devastaram o país com a severidade do exército e dos saques (Ramos,1990). A autonomia administrativa, política e económica do Reino era posta à prova com a violação das fronteiras, o desgaste neste longo período de guerra onde “...templos, palácios, túmulos e casas humildes sofreram com roubos e profanações...” (Ramos 1990, p.188), assim como as pesadas exigências fiscais, nomeadamente a contribuição de guerra de 100 milhões de francos e o sequestro dos bens da família Real e dos Nobres, são determinantes para uma decadência nacional. É o resultado a que o país chegara por efeito das invasões e domínios napoleónicos, do domínio anglo-saxónico, da ausência do Rei e da inversão das relações entre a metrópole e a colónia, quer do ponto de vista económico, quer do ponto de vista financeiro (Ramos 1990, pp.195-198). A nação portuguesa encontrava-se falida judicial, económica e financeiramente, devastada e humilhada e o seu povo era a sua expressão, e a humilhação e decadência induz a novas formas de pensar e “... regenerou-se uma ideologia nacionalista que contestava a influência inglesa e a orientação política no Brasil” com as medidas tomadas pelo Príncipe Regente na abertura dos portos brasileiros ao comércio internacional e e ao tratado luso-britânico de 1810 (Ferreira 2002, p. 39).

A influência da literatura do início do século XIX, contrariamente à literatura do século XVIII, que reproduzia de um modo oficial os passos da família real e os acontecimentos importantes do Estado, dava sinais de um verdadeiro “*status cultural e científico*”, quer a residentes nacionais, quer a nacionais residentes em França e que exerceram grande influência sobre a realidade portuguesa (Torgal et al. 1996, pp.31-32). Com uma burguesia esclarecida consciente dos interesses ameaçados e da incapacidade de resolução dos problemas nacionais, as intenções de revolta não se fizeram esperar no sentido de se preparar uma mudança política. Em Portugal, nos inícios do século XIX, embora a corrente liberal represente uma minoria, esta não deixou de se tornar num movimento político, que embora de curta duração, vai incrementando referências ideológicas que culminam na revolução de 1820 (Ferreira 2002).

O Porto assume um papel de destaque uma vez que, como segunda cidade do Reino e das mais opulentas da Europa, a burguesia tinha crescido em grande número e ao mesmo tempo, sentia-se lesada relativamente à burguesia de Lisboa, pelos prejuízos do comércio brasileiro, pela grave situação do comércio português (Serrão 1984, p. 350). Contudo, em termos económicos, o Porto ganhou supremacia em riqueza, que se traduziu no alargamento da cidade, conferindo-lhe uma nova fisionomia e o aspeto de uma progressiva metrópole à semelhança das do norte da Europa (Serrão 1984, p.347). As divergências nas relações do Porto com o poder

central não eram novas e constituíam “...um símbolo da vontade das gentes do Norte, ... que se recusavam cegamente a obedecer aos ditames do Governo” (Serrão 1984, p. 346), principalmente na defesa dos valores da liberdade e da justiça (Cardoso 2014). Podemos destacar ao longo da história esta posição do Porto, por exemplo no motim dos portos secos (1592), no motim das maçarocas (1629), no motim do papel selado (1661), no motim contra a Companhia dos Vinhos (1756), a forma como soube afastar o invasor em 1809 e abraçar o liberalismo (1820) (Cardoso 2014, p.259).

A crise que se vinha a alastrar originou na cidade do Porto, palco de anteriores revoluções, uma revolta liberal em 1820. Esta revolução fez-se sentir nos dias seguintes noutras regiões do país, nomeadamente em Lisboa, e culminou com a redação de uma constituição (Vargues 1993, pp. 50-56). A criação de uma Junta Provisional do Governo do Reino tinha por objetivo apresentar à nação a ideia de uma corte com representação nacional (Serrão 1984, p.352). De uma forma resumida, embora de cariz centralizador e absolutista, as reformas pombalinas deram entrada a uma nova corrente ideológica, que viria por um lado a determinar o fim da sua política, mas por outro, originar novas políticas e novos ideais, contrapondo o isolamento cultural de Portugal (Gouveia 1993, p.432).

5.2.5 Liberalismo (1820-1832)

O Liberalismo caracteriza-se ao nível de uma política económica e doutrinária, com uma abertura livre e sem limites no desenvolvimento da humanidade, tendo por base as liberdades individuais e dos povos (Vargues 1993, p.45). Este desenvolvimento e liberdade estendeu-se ao plano económico, relacionado com o desenvolvimento económico e industrial do século XIX. Este conceito, recobria uma mentalidade e uma atitude racional e uma visão do mundo que privilegiava a individualidade em detrimento da universalidade (Neto 1998, p.13). Este movimento fica associado a um movimento intelectual da ideologia e racionalismo iluminista da época das Luzes, à maçonaria³² e a uma nova mentalidade que nascia no seio dos burgueses (Neto 1998, pp.15-26). Assim, as contradições sociais que se vinham verificando desde o

³² Sociedade secreta que veicula algumas correntes iluministas nas grandes cidades abertas ao exterior cujos membros cultivavam os princípios de liberdade, democracia, igualdade e fraternidade assim como o aperfeiçoamento intelectual. Nesta sociedade são admitidos homens livres e de bons costumes, sem distinção de raça ou religião (referências).

período da administração pombalina, nomeadamente a identidade em função do nascimento vai dando lugar à identidade baseada no saber. De acordo com Santos (1988, p. 121):

“A nobreza de sangue ia-se afirmando em uma nobreza de serviços, que correspondia à penetração da burguesia nos altos postos do funcionalismo [...] onde passaram a poder ser nobilitados os doutores em Teologia, Direito Canónico, Civil e Medicina; os Licenciados, os Ministros, Juízes de Fora e Superiores...”

Este movimento de ideias e de desenvolvimento em Portugal deu origem a um dinâmico movimento de mudança da sociedade (Vargues 1993, p.45). Ainda sob a euforia de uma revolução liberal, o país conhece nova instabilidade política, com a guerra civil entre as facções liberais e as facções conservadoras absolutistas, assistindo-se a um novo êxodo dos liberais (Serrão 1984, p.407). Aliado a este ambiente de assaltos ao poder entre D. Miguel (fervoroso adepto do absolutismo) e seu irmão D. Pedro (adepto do liberalismo), também o Brasil dá sinais e mostras de uma maior independência face à metrópole, culminando com a sua independência no ano 1822 (Serrão 1984, pp. 380-384). Estes desenvolvimentos, desde o início do reinado de D. Maria I, onde as reformas iriam continuar sem o seu *criador*, o Marquês de Pombal, que se vê afastado do poder, no dia seguinte à morte do Rei (Peres e Ribeiro 1940), podem-se considerar de instabilidade política, económica e social.

No que se refere à reorganização administrativa e financeira do Estado, não existem grandes transformações ou reformas com implicações em matéria de arrecadação dos impostos e sobre o modelo de escrituração mercantil: o método das partidas dobradas. Contudo, em dezembro de 1820, foi criada a Comissão para o Tesouro Público Nacional com o fim de prover na arrecadação dos impostos e na boa administração da fazenda, sem reflexos no sistema nacional, uma vez que cerca de dois meses depois seria extinta (Serrão 1984, p.468). A instabilidade que se vive, vem confirmar que “[a] política do despotismo esclarecido, que em Portugal caracterizou não só a política de Pombal, mas igualmente a política de D. Maria I, a regência de D. João e o início do seu reinado, seria uma manifestação de crise das estruturas do Antigo Regime para o Liberalismo Radical.” (Pereira 2009, p. 63). As tendências reformistas reveladas pela Monarquia Absoluta são uma consequência da adoção parcial de alguns dos altos funcionários do Estado do Antigo Regime, de um programa liberal nos domínios económico e financeiro (Pereira 2009; Ferreira 2002). Aliás, aqueles que primeiro beneficiaram da visão reformadora do Marquês e que frequentaram os primeiros cursos de uma universidade

reformada, projetaram o seu percurso político, por linhas bem diferentes daquelas que Pombal tinha delineado (Bonifácio 1993). Ainda de acordo com Bonifácio (1993), todo o acolhimento que os ecos de mudança económica protagonizados pelo liberalismo tiveram em Portugal, representaram uma significativa viragem na forma de conceber e de executar a política económica. Uma nova comissão para a administração da fazenda seria nomeada em 26 de março de 1830 enquanto não fosse possível dar a organização adequada.

De todo este panorama de instabilidade política, económica e social, surge um sentimento de revolta e de instabilidade, que permitiu que homens com formação política e formação intelectual diversificada, constitucionalistas e simples reformistas e liberais puros com sentimentos patrióticos levassem à implementação do liberalismo em 1820 com a revolução que eclodiu no Porto a 24 de agosto. Aliás, “*o Porto não ficou cego ao clarão das Luzes*”, e soube como guardar nas prateleiras o “*fogo sagrado*” das livrarias, fazendo-o despontar na altura certa para os “*filhos mais votados às leituras*” quando em 1820 procurou sacudir as amarras do absolutismo (Cardoso 2014, p.261). A cidade do Porto marca o contexto nacional neste período do liberalismo, apesar de não ser a capital do reino, é nela que se produz boa parte das riquezas nacionais, sendo considerada a cidade mais populosa do norte de Portugal. Todas estas condicionantes remetem o comportamento destas gentes como determinantes para decidir o rumo dos acontecimentos políticos do país (Cardoso 2014, p. 260). Mouzinho da Silveira, viria a estabelecer um conjunto de reformas, com reflexos a todos os níveis, quando o governo liberal esteve na Ilha Terceira, nos Açores (Serrão 1984, p.466), servindo o Porto mais uma vez como porta de entrada no país a partir da Ilha Terceira. Renovado o sentimento de grandeza do povo, no Decreto de 19 de Abril de 1832, Mouzinho refere que as reformas que se pretendem introduzir, deveriam colocar Portugal no lugar a que tinha direito, no conjunto das nações europeias, desde logo, a sua ação nos descobrimentos, e que muito contribuiu para os benefícios da civilização (Brandão e Feijó 1980). Mouzinho da Silveira vai mais longe, ao referir no mesmo Decreto³³ que “*...se no tempo das Descobertas tivessem tido lugar as analyses actuaes, ... Portugal teria sido o Paiz mais industrioso, e rico, que a Historia, ou a Fábula nos tenha transmitido.* “

A riqueza que Mouzinho quer para a nação, materializa-se a partir da riqueza humana, sendo necessário permitir que cada cidadão trabalhe para si mesmo, chegando mesmo a referir

³³ Página 35 do Decreto 19 de Abril de 1832

no relatório do Decreto de 19 de Abril³⁴, que “...*Portugal não pode continuar a ser nação independente sem dar grande impulso ao trabalho e indústria da sua povoação*” (Brandão e Feijó 1980). É do entendimento de Mouzinho da Silveira que, “...*todo o homem cujo trabalho individualmente o execute e que seja subordinado a fins individuais, visem o alcance da riqueza individual para que se acabe os tempos da tirania e da pobreza*” (Relatório aos Decretos 22, 23 e 24, p.3). Aliada a esta nova mentalidade, a ação das reformas que Mouzinho da Silveira pretende para a sociedade portuguesa, era “*Destruir o velho mundo e construir a nova sociedade...*” (Relatório aos Decretos 22, 23 e 24, p.3), deixando para trás um “...*Estado sem visão de mercancia, remetendo-se ao papel de País menos mercantil da Europa*”, sem um plano estabelecido que tivesse fortalecido a economia e não deixar que outras nações se tivessem aproveitado dos feitos da nação portuguesa: as conquistas e o comércio (Serrão 1984, p.466).

No relatório aos Decretos de 16 de maio de 1832 sobre a organização e administração da fazenda pública, são enunciadas as bases de financiamento da administração do estado, ao referir que “... *as contribuições sobre as propriedades materiais, é lançada na igualdade proporcional da sua renda...*” (Brandão e Feijó 1980, p.251). Aliás, a manutenção da Fazenda Pública estará assegurada por via das contribuições pessoais que não podem exceder o valor de três dias de trabalho (Brandão e Feijó 1980).

O decreto reformador dos estudos, em 2 de novembro de 1833 (Livro da Legislação Régia - 1833-1834, p.29), vem reforçar a posição do ensino público, como o elemento principal da civilização dos povos capaz de os libertar da ignorância, elevando ao maior grau de perfeição as ciências e as letras. É referido ainda no texto deste decreto, a necessidade de promover por todos os modos a prosperidade do povo português, firmando numa base sólida e segura as instituições liberais (Santos, 1998). A reforma e a libertação política estavam concluídas, faltando apenas a reforma cultural. De acordo com Santos (1988, p. 123), “*O Governo e a propagação das luzes apareciam associados e identificados como elementos imprescindíveis à prosperidade do povo português*” (Santos 1988). O novo Poder legitimava-se como libertador do governo da usurpação e renovador das liberdades e dos direitos do povo (Santos, 1998, p. 123).

³⁴ Decreto que vem abolir o pagamento da siza, exceto em bens de raiz, onde ficaria a ser de 5%.

5.3 As Ideologias, a Governação e as Elites enquanto agentes de mudança

A nação portuguesa guardava tristes lembranças dos sofrimentos com as invasões francesas, com a deslocação da Coroa para o Brasil, com as promessas de renovações políticas e mudanças de regime que iriam trazer paz, tranquilidade e nova ascensão comercial, o difícil funcionamento das cortes, a revolta do Porto, onde todos estes acontecimentos levavam o povo a temer novo clima de desordem. Mas apesar de toda esta insegurança que o povo podia sentir, a liberdade alcançada com a revolução, oferecia aos cidadãos a possibilidade de participar na vida política nacional, de intervir no campo das ideias, garantindo assim a igualdade de todos perante e lei (Serrão 1984). As cortes de 1821, numa atitude mais progressiva, anuncia que cada cidadão pode “...imprimir, publicar, comprar e vender nos estados portugueses quaisquer livros ou escritos” (Serrão 1984, p.484), não se permitiam abusos contra a religião, desobedecer às leis, ofender as cortes ou o poder executivo e ainda injuriar os representantes das nações. Foi criada legislação ao nível da assistência médica com o intuito de regulamentar a atividade médica e resolver muitos problemas no campo da saúde (Serrão 1984, p.486).

Foi também criada uma sociedade promotora da indústria nacional com o objetivo de difundir conhecimentos para a renovação mental e progresso técnico do país, onde deputados, políticos, comerciantes e homens de letras figuram como os primeiros sócios, com o intuito de libertar Portugal da dependência económica do estrangeiro (Serrão, 1984, p.489). A ação contínua das reformas ao nível do ensino, que desde o antigo regime foi revolucionado por Pombal, no que respeita à Universidade de Coimbra, continuaram com o ensino superior, as “aulas menores” como meio de propagação de regenerar a sociedade assim como a abertura de escolas oficiais em todos os lugares do reino (Serrão 1984, p.493). Uma reforma, ainda que pacífica, exige alguma dramatização simbólica, denegrindo o passado e revestindo-o de todas as culpas do estado presente, consegue junto da sociedade reconhecer os legitimadores dessas reformas. Todos estes processos de avanços e retrocessos com transformações a nível político, económico e social, são eles próprios agentes de mudança, que veiculados pelas correntes liberais, alteram a forma de pensar e de agir de uma nação.

De forma a compreender mais detalhadamente o período do liberalismo apresenta-se de seguida o contexto internacional, o contexto nacional, analisa-se uma das figuras centrais do liberalismo português – Mouzinho da Silveira, e por fim a influência do liberalismo no governo local, com particular atenção para o Município do Porto.

5.3.1 Liberalismo: contexto internacional

Tal como em Portugal, no contexto internacional o liberalismo é difundido pelos jornais e enciclopédias que são uma espécie de “saber político liberal e constitucional” (Ramos 1978, p.364). A impressão de periódicos no estrangeiro, nomeadamente Inglaterra, em língua portuguesa era numerosa e constituía uma parte significativa da formação e informação política liberal (Caravantes 2000). O *Campeão Português*, como periódico mais lido em Portugal, refere em julho de 1819 que das suas publicações “...não é sua intenção excitar revoluções e anarquias...” mas antes mostrar os perigos de um governo arbitrário (Vargues 1993, p.49). Refere ainda que “...os governadores do Reino se equivocavam ao proibir os periódicos, uma vez que censuravam as políticas e abusos dos governantes...” e que “Não são revolucionários os jornais, são revolucionários os ministros.” (Vargues 1993, p.49).

A difusão que a nível internacional se fazia chegar à nação portuguesa, também chegava aos nacionais refugiados noutros países, nomeadamente em França e em Inglaterra assim como aos portugueses que estudavam na europa, mas que tinham ligações com a pátria, e também chegava aos comerciantes, que com a nação portuguesa tinham relações comerciais. A expressão cultural tomou diversas formas consoante os países: Holanda e Inglaterra identificaram-se com as conceções deístas (Serrão 1982, p.237). Locke³⁵ adepto do deísmo³⁶ e que exerceu grande influência pelos seus pensamentos e pela sua escrita, principalmente pela obra *Two treatises on civil goverment* (Locke e Laslett 1988), onde defende que a natureza humana é caracterizada pela razão e pela tolerância. Defende ainda que a existência de Estado pressupõe a renúncia que cada homem faz ao seu direito natural, delegando no Estado o poder de legislar, o poder de executar as leis e o poder de julgar os litígios (Locke e Lastett 1988, p.9). Contudo, esse poder político não pode ser um poder absoluto ilimitado. Esse poder deveria ser distribuído ao Estado por vários órgãos, independentes entre si e representativos de estratos sociais distintos, nomeadamente o poder legislativo ao Parlamento, e os poderes federativos e executivos, ao Rei (Amaral, 2012, 188-193). Como síntese do seu pensamento referimos a contradição com o regime absolutista e aproximando-se ao que entendemos hoje por regime

³⁵ John Locke nasceu em 1632 em Inglaterra e faleceu em 1704. Formou-se na universidade de Oxford em estudos eclesiásticos, mais tarde em medicina, acabando por se fixar na filosofia. Exerceu atividade política como assessor, tendo-se refugiado em 1683 na Holanda durante o reinado absolutista de Carlos II (<http://www.arqnet.pt/portal/biografias/locke.html>).

³⁶ O deísmo (do *latim*, *deus*) é uma posição filosófica naturalista que acredita na criação do universo por uma inteligência superior (que pode ser Deus, ou não), através da razão, do livre pensamento e da experiência pessoal, em vez dos elementos comuns das religiões teístas como a revelação direta, ou tradição.

democrático, onde a origem e o fundamento do poder político estão no Povo e o poder legislativo pertence ao Estado.

A expressão cultural em França revestiu uma crítica violenta às instituições (Serrão 1982, p.237): Voltaire³⁷, cidadão francês, era adepto do despotismo esclarecido, onde o Rei, ilustrado, deveria verter os benefícios dessa condição sobre o povo (Arthmar 2012). A nação francesa atingia com Luís XIV a verdadeira revolução nas artes, nos costumes e na forma de governar com influência por toda a Europa (Voltaire, 1830b, t. I, p. 240, citado por Arthmar 2012, p.6). Contrariamente a Locke, não aceita o absolutismo delegado, e defende que o Rei deve governar e dirigir a nação com grande brilho, tornando a monarquia como única forma de governo incontestável, forte, rica e centralizada. O monarca deve verter as suas luzes sobre o povo e fazer progredir as ciências, as artes, a economia e implementar reformas. A expressão cultural em Portugal e Espanha impôs-se no quadro político do despotismo régio (Serrão 1982, p.237).

5.3.2 Contexto Nacional

Os ideais do Iluminismo foram introduzidos em Portugal por uma elite que vivia no estrangeiro, mas foi Pombal quem acabou por implementar medidas colocando em prática esses ideais (Ramos 1990). Uma das principais medidas, e que destacamos, foi a reforma dos sistemas de ensino, considerando que a Sociedade e o Estado iriam precisar de um maior nível de qualificação (Gomes 2007; Rodrigues et al. 2004; Rodrigues et al. 2007; Rodrigues et al. 2010). Pombal, implementa ainda a reforma do ensino com cariz anti jesuíta, apoio às ciências exatas e naturais, proteção das artes, proliferação de publicações periódicas, multiplicação de academias, com especial destaque para a Academia Real das Ciências em 1779. O movimento das ideias iluministas foi durante muito tempo um movimento de elites e dos homens mais instruídos da época, A maioria do povo continuava a trabalhar na agricultura e fiel à agricultura e ao catolicismo.

A burguesia começa a ter uma ação destacada na vida económica, na vida política e na vida social e cultural, caracterizada pela expansão das atividades da “*burguesia mercantil*” ou da constituição de uma rica “*burguesia industrial e comercial*” (Pedreira 1992, p.408).

³⁷³⁷ Francois-Marie Arouet, adotou o nome de Voltaire aos 24 anos. Nasceu em Paris em 1694 e faleceu em 1778. Teve na sua origem formação católica, muito embora tivesse assumido posteriormente uma posição de crítica ao catolicismo (<https://www.ebiografia.com/voltaire/>).

Inseridos em vários setores, tornam-se visíveis e os favoritos escolhidos pelo povo, como pessoas que nascem do povo e que os pode representar na Câmara Municipal ou como representantes da nação. Desde a Carta Constitucional de 1826 outorgada por D. Pedro IV, no capítulo V do título V, que é dedicado ao poder legislativo, que refere que “*As nomeações dos deputados para as Cortes Gerais serão feitas por eleições indiretas, elegendo a massa dos cidadãos ativos em Assembleias e Paróquias, os Eleitos da Província, e estes, elegerão os representantes da Nação*” (Cruz 1999). O poder das estruturas administrativas que até 1832 era exercido pelo poder senhorial, por pessoas influentes, de prestígio local, economicamente abastadas, e a transmissão do poder era feita através de laços de sangue, excluía desde logo a generalidade dos cidadãos para o exercício de funções de qualquer cargo (Manique 1989, p.17).

Os processos de mudança, que se tem verificado ao longo dos tempos, têm vindo a marcar a sociedade, com avanços e retrocessos na história das instituições, modeladas por normas legais e cujos atores são “... *homens cuja ação é determinante na orientação imprimida aos serviços públicos*” (Manique 1988, 1989). Tendo em conta que as instituições administrativas são o reflexo do poder da ação do Estado, e que os agentes dessa administração tem um papel preponderante quanto à orientação e determinação para os serviços públicos, torna-se importante avaliar “... *o seu posicionamento social, os valores que perfilham, a sua atuação política, de forma a podermos compreender o seu comportamento e a aceitação ou rejeição que provocam junto das comunidades ou forças sociais com que se relacionam*” (Manique 1989, p.13). Em relação aos dirigentes, molda-se uma imagem de homens com interesses patrimoniais e comerciais, numa teia de clientelismo que se auto protegem governando (Costa 1992, p.44). Tal como referido por Gomes (2007, p.114), o poder, o apoio ou a oposição de importantes atores organizacionais, afetam as políticas e as práticas adotadas, baseadas na interpretação e nas expectativas da sociedade. A reflexão sobre a sua personagem no que se refere à vida e carreira assim como à sua atividade e percurso legislativo, ajudar-nos-á a compreender as suas ações e enquadra-las no contexto envolvente. Das figuras marcantes do período em análise podemos defini-los como um grupo de intelectuais que lutaram pela transformação Política, Económica e Social da sociedade portuguesa no decurso das situações de crise, marcando o desmoronamento do Antigo Regime face à implementação do Regime Parlamentar Representativo (Santos 1988). Tal como descrito por Vasconcelos (1859, p.96):

“Os homens, que fallando ou escrevendo chegaram convencer os outros, e a obriga-los a mudar de opinião, vieram a ser tão célebres como os antigos capitães e tão poderosos como os reis. Á sua voz marcharam os povos a caminho da civilização... e os oradores do parlamento e os redactores dos jornais através dos periódicos, todos os dias conversam com o Povo e lhe infiltram a boa ou má doutrina ...”.

Deste grupo de agentes individuais e representativos das interferências nos destinos da nação, destaca-se para o período em análise duas figuras importantes da nossa história: Marquês de Pombal e Mouzinho da Silveira. Com espírito reformador e com os ideais do iluminismo, Pombal marcou os destinos da nação portuguesa em meados do século XVIII. Porém, outra figura importante na reforma do setor público e privado, e ainda como figura pública, embora não dominante como o anterior (Pombal), mas que encetou alterações significativas no modo de governação com as suas ideias, tornando-o um agente de mudança, é o reformador Mouzinho da Silveira. O estudo sobre Mouzinho da Silveira, enquanto figura central da revolução liberal e enquanto reformador e legislador, caracteriza-se por uma personagem polémica que ditou o programa do governo da nação a partir de 1832.

5.3.3 Mouzinho da Silveira – Carreira e Obra Legislativa

O século XIX testemunhou uma série de processos relativos a grandes mudanças relativamente às formas de gestão, da política, do Estado e da Administração Pública em geral. A reforma promovida por Mouzinho da Silveira assentaria as suas origens no modelo napoleónico (Rodrigues 2011, p.43) adotando um conjunto de leis das finanças públicas, da administração civil e da administração judicial (Araújo 1993; Manique 1989).

5.3.3.1 Carreira

José Xavier Mouzinho da Silveira, daqui em diante designado por Mouzinho da Silveira, ou simplesmente Mouzinho, nasceu em Castelo de Vide a 12 de junho de 1780 e viria a falecer em Lisboa a 4 de abril de 1849. Caracterizado como grande burguês no período de transição do Antigo Regime para o sistema Liberal, era filho de uma abastada família de proprietários rurais e o seu pai era médico de profissão (Sá 1984, p.203). Matriculado em Direito na Universidade de Coimbra em 1796, ficou formado como Bacharel em 1801, tendo alcançado a licenciatura no

ano seguinte. De 1802 a 1804 exerce advocacia em Castelo de Vide, partindo para Lisboa nesse ano, onde fica até 1807 a trabalhar no Desembargo do Paço³⁸. Em 18 de Janeiro de 1809 é nomeado Juiz de Fora³⁹ em Marvão, participando nas ações de luta contra as invasões francesas, tendo chegado a presidir a uma reunião para tratar da defesa da praça, ameaçada pelos exércitos franceses (Manique 1989; Sá 1984). Em 1813 dá-se a sua transferência para Setúbal para exercer as mesmas funções de juiz de fora. Em 1814 é nomeado juiz do Tombo dos bens da Casa Real no termo de Lisboa. Posteriormente foi transferido para Portalegre com o cargo de Provedor da Câmara de Portalegre. No sentido de poder concorrer às eleições para as Cortes em 1820, demite-se do cargo de provedor, não tendo conseguido ser eleito. Em 11 de Abril de 1821 é nomeado Administrador Geral da Alfândega Grande do Açúcar em Lisboa e em 1823 é nomeado Ministro da Fazenda. A 19 de Junho é demitido do cargo, e um ano mais tarde, em 1825 são-lhe concedidas as honras de fidalgo cavaleiro da Casa Real. Em 1828 embarca para França exilado. Regressa em 1831 sendo convocado em nome do D. Pedro para, como membro da Comissão da Fazenda da Câmara dos Deputados eleita em 1826, fazer parte da comissão encarregada de negociar os empréstimos contraídos para levar por diante e destinados a subsidiar a causa liberal (Pereira 2009; Sá 1984). Adepto do Liberalismo e apoiante de causas como a Carta Constitucional de 1826, partiu com D. Pedro, em 10 de Fevereiro de 1832, tendo chegado à Ilha Terceira em 22 de Fevereiro, onde elaborou os diplomas fundamentais da sua reforma (Reis 1990). Combina a experiência de magistrado e de alto funcionário com os ideais da civilização europeia (Sá 1984, pp. 203-205), oriunda da revolução francesa, onde, como exilado, concebe um projeto de transformação das realidades nacionais (Manique 1989) ao “*Lançar as bases de edificação de uma sociedade de feição liberal...*” (Manique, 1989; p.48).

Numa alusão ao discurso reformador de Mouzinho da Silveira, referido por Brandão e Feijó, (1980, pp. 237-258) este é caracterizado como “... *um homem da civilização: europeia ocidental, oitocentista. Tendo sempre como meta dois dos seus expoentes, na Inglaterra, por via dos escritos que lera, e em França, pelo facto de lá ter vivido como exilado, antes e depois do Governo de D. Pedro...*” (Brandão e Feijó 1980; Ramos 1978). De facto, Mouzinho da

³⁸ O Desembargo do Paço também referido como Mesa do Desembargo do Paço ou ainda como Tribunal do Desembargo do Paço, constituiu o Supremo Tribunal de Justiça entre o século XVI e o século XIX (Ramos 1990).

³⁹ Juiz de Fora era um magistrado nomeado pelo Rei de Portugal para atuar em concelhos onde era necessária a intervenção dum juiz isento e imparcial, que normalmente seria de fora da localidade, e se sobrepôr às redes de solidariedade concelhias, como instrumento ao serviço da centralização política. Contudo, a sua dupla condição de juiz simultaneamente agente da Coroa e juiz ordinário, assumindo cargos políticos, conferia-lhe outro estatuto como defensor das causas camarárias face ao poder central. Assume aqui uma duplicidade de papéis (Ramos 1990).

Silveira, no relatório que apresenta ao Decreto de 13 de agosto refere-se ao tempo em que esteve obrigado a viver exilado em França, e dos ensinamentos que daí colheu:

“Senhor! Tendo sido obrigado, para manter o meu Juramento de fidelidade á Rainha, e á Carta , a abandonar a minha Pátria , e tendo escolhido para residir a Cidade de Paris, aprendi pela leitura de vários Livros, e Periódicos, e ainda mais pelas conversações de todos os Partidos, e pela observação do systema dos meios empregados pelo Governo antes da semana de Julho , para enfraquecer , e talvez extinguir a Carta de Luis XVIII , que ela tinha resistido a todos os esforços dos seus inimigos por estar ancorada nas Leis de interesse material , que a Nação havia promulgado.” (Relatório anexo ao decreto de 13 de agosto de 1832, §1)

A obra legislativa de Mouzinho da Silveira pode ser encarada como um projeto global da sociedade, organizada segundo aspetos políticos, económicos e sociais (Manique 1989).

5.3.3.2 Obra Legislativa

É a partir do primeiro decreto por ele referendado a 7 de Março de 1832 até ao último já no Porto, que intervém na elaboração e/ou na assinatura de setenta diplomas legais (Medina 1990; Sá 1984). Para o presente estudo, analisaremos o Decreto de 22 de maio de 1832. A exposição das medidas a adotar estão justificadas no relatório anexo ao referido decreto e revelam o enquadramento institucional que Mouzinho da Silveira queria para elevar a nação ao lugar a que tinha direito (Pereira 2009). Ainda de acordo com Manique (1989, pg. 85), a reforma que Mouzinho idealizara para a Fazenda Pública, implicava uma reforma financeira, de tal forma que substituíria o sistema de tributação local, até agora perpetuado pelo Antigo Regime, por um novo sistema de tributação nacional que canalizasse para o Estado, parte do rendimento dos impostos, ou seja, a centralização dos dinheiros públicos. Reafirma Manique (1989, pg. 88) que Mouzinho pretendia com a maior brevidade, destruir a “*Velha Máquina do Estado Absolutista*” e lançar o império de novas leis, como “*única forma de encaminhar a Nação para o Progresso*”.

No sentido de justificar e propor a nova legislação sobre a reorganização administrativa e financeira do Estado, no Relatório⁴⁰ ao Decreto Nº 22, 23 e 24, é referido logo no seu início, que:

“A mais bella, e útil descoberta moral do Século passado foi sem dúvida, a diferença de administrar, e julgar; e a França que a fez, e lhe deveo desde logo a ordem no meio da guerra, e aquella rapidez de recursos de homens e dinheiro, que admirarão a Europa, e mais tarde lhe deveo aquella prosperidade rápida” (Relatório ao Decreto de 22 de maio de 1832, p.1).

Ainda com base neste relatório é relatado que o objetivo era o de utilizar as mesmas bases que França utilizou na reorganização da nação, porque com elas foi alcançada a prosperidade, sucesso e paz. No sentido de justificar a adoção de novas medidas, é denegrado o passado, revestindo-o de todas as culpas do estado presente, e refere que eram tantas as coisas absurdas que se encontravam implementadas, que se tivessem que ser enumeradas, não chegaria um relatório, mas seria necessário um livro. Ora, desde logo se descreve que *“Neste caos achou a Carta o malfadado Reino e bastava o número dos que viviam na confusão e na desordem...”* que se não tivesse sido o ouro facilmente adquirido para os alimentar, não seria possível viver assim sem ordem, sem economia e sem justiça (Relatório anexo ao Decreto de 22 de maio de 1832, p.1). Vai mais longe ao dizer que *“Não podia continuar o velho e monstruoso Erário, não podia continuar a arrecadação depositada em pessoas de outra orbita, e não conhecidas nem aprovadas pelo Ministério da Fazenda ... não havia crédito nem garantias de crédito; ...”* (Relatório anexo ao Decreto de 22 de maio de 1832, p.3). Refere ainda na sequencia de culpabilizar o passado pelo estado presente, que *“...assim está feito o mundo, e só delles, nascem os acertos, ... era longo e raro o recebimento do Erário, e até difícil a entrada; ... obter conhecimentos era negócio ponderoso...”* (Relatório anexo ao Decreto de 22 de maio de 1832, p.3). Aqui existe a crítica ao modelo implementado das Partidas Dobradas. O estado do Erário descrito por Mouzinho, era de uma calamidade tal, que afirma: *“No que proponho haverão mil defeitos, mas cabem no quadro as emendas, no velho era preciso destruir para emendar, e tão irregular era o edificio, que corrigi-lo dentro do plano era impossível.”* (Relatório anexo ao Decreto de 22 de maio de 1832, p.3). Depois da análise ao *“Velho e Monstruoso Erário”*, como já foi referido, denegrindo o passado, culpando-o do estado presente, passa a legitimar a sua

⁴⁰ Relatório ao Decreto Nº 22, 22 e 24 de 16 de maio de 1832

ação de legislador e reformador do sistema administrativo, político, judicial e financeiro do estado. Para tal, refere ainda no mesmo relatório:

“O Erário tinha sempre dificuldade em achar dinheiro, porque as Leis que defecavam o Povo; e nunca foi achado remedio senão na multiplicação das causas do mal; o principio de oprimir para governar ... governou constantemente o Reino. ... O governo da Comunidade ou Municipalidade interessa á sociedade, da qual é parte integrante e o seu regime participando do Governo politico e da Administração geral... O bem commun exige que os cidadãos regulem por si os interesses... Se o Governo não vigia este direito, estabelece a divisão, e a escravidão pessoal, se o usurpa, adopta como principio o despotismo.” (Relatório anexo ao Decreto de 22 de maio de 1832, p.4).

Ainda na sequência da justificação e legitimação da política reformadora, refere ainda o carácter público que se deve dar às contas. Está aqui implícita a noção de *accountability* ao descrever que *“Em contabilidade tudo é imperativo, pois que as reacções são de tal modo dependentes umas das outras, que a menor interrupção destrua a própria natureza dessas relações. A magistratura deve dar anualmente uma conta das despesas ao Conselho Municipal... Esta conta faz-se pública.”* (Relatório anexo ao Decreto de 22 de maio de 1832, p.16)

No texto do Decreto 22 de 16 de maio de 1832, quanto à Organização e da Administração e da Fazenda Pública, no Título I do artigo 1º, extingue o anterior estabelecimento de arrecadação e contabilidade (Erário Régio), dando preferência de emprego aos *“...indivíduos que houverem servido com honra, e aptidão na Repartição extincta.”*. Refere ainda no artigo 7º que *“O anno começara para a Administração, e contabilidade publica no primeiro de Julho”*. No Título II relativa ao Ministro e Secretaria d’Estado dos Negócios da Fazenda, menciona a responsabilidade de apresentar e a obrigatoriedade de declarar o *Budget*, no artigo 4º, especificando: *1. Qual foi a Receita do anno; 2. Qual a Despesa ordinária; 3. Qual a Despesa ordinária, se a tiver havido; 4. Qual he o estado da Divida; 5. Qual é o systema adoptado para o seu pagamento; 6. Quanto se pagou efetivamente por ano.* O mesmo procedimento é repetido no Título IV relativo ao Tribunal do Tesouro Publico, no artigo 11, com as mesmas descrições. Acrescenta ainda no artigo 9, que os modelos de escrituração e de expediente de todos os negócios da fazenda, no sentido de permitir uma igualdade em todo o reino: os livros, as contas

e os processos. Deixa ainda em aberto a possibilidade de poderem ser alterados “...*de anno para anno o systema deles...*” quer pela própria experiencia, quer pela sugestão ou descoberto de um indivíduo ou empregado, de modo a que “... *a sciencia dos methodos, antes progrida e se aperfeioe constantemente*”. Por último, nos artigos 13 e 14 encontram-se as bases do sistema agora implementado: o método das Partidas Simples ou Base de Caixa, onde refere no artigo 13 que: “*O Tribunal do Thesouro formará um grande livro, da divida geral do Estado, e outro de todos os Títulos da Receita Publica, aonde lançará todos os anos o resultado hem huma só columna.*”. No artigo 14 refere: “*O Tribunal do Thesouro não consentirá que por caso algum deixe de existir huma conta anual de Receita e Despeza, devendo obstar a que se confunda com ella a Conta de Caixa, que he só relativa aos expediente dos pagamentos, e entradas dos Recebedores.*”

Em face deste decreto extingue-se o anterior organismo responsável pela contabilidade pública, denominado de Erário Régio, cujo modelo de escrituração era o mercantil ou método das partidas dobradas, para dar lugar ao método de escrituração simples ou método da base de caixa. Para tornar legítima a sua ação e justificar o novo modelo a adotar, Mouzinho da Silveira descreve as imperfeições e tudo o que de mal acontece na nação, incluindo o atraso na cobrança da receita e entrega das mesmas na Fazenda Publica, como é o caso do Decreto n. 28 de 22 de dezembro de 1830.

5.3.4 Governo Local e Atores Individuais

5.3.4.1 Governo Local

As instituições municipais remetem-nos para uma esfera do exercício do poder local e do governo local, que só se pode compreender quando integrada nas suas relações com o poder central. As instituições locais garantiam à Coroa a integração harmónica das mais pequenas parcelas do Reino (Monteiro 1993). Tal como refere Pereira (2009, p.38), a centralização do poder dependeu da criação de um corpo de funcionários que permitia ao rei, delegar o seu poder. Os municípios e as instituições locais representam uma forma de governo a nível local, representando uma estrutura política e administrativa que tem o poder através da arte de governar, defender as pessoas e os locais, para os interesses de todos na comunidade (Gomes 2007). O governo local foi erguido nos inícios do século XIX como a bandeira das reformas

políticas (Vidigal 1989). Essas reformas resultaram da conquista do liberalismo sobre o absolutismo, mas “... *por estranha contradição, foram conservados vícios administrativos, que primeiro deveriam ter extirpado.*” (Nogueira 1856, p. 1). Ainda na opinião deste autor, os resultados de uma política liberal que se afirmava por dar às povoações a vida decadente e oprimida que lhes faltava, acabaram por ser funestas. Por um lado, as “... *capitais crescem desmedidamente à custa da substancia das províncias absorvendo toda a riqueza...*” onde “*O Estado tributa e consome e o paíz contribue e definha*” (Nogueira 1856, p.1). As críticas que mais se faziam ouvir sobre o monstruoso Erário e que serviram de bandeira para as novas conquistas, são agora feitas ao novo sistema libertador, onde “...*o número de empregados públicos cresce; o dos funcionários públicos gratuitos diminue...*”, “...*a massa dos impostos, repartida por quem não sabe o que elles custam, é prodigamente gasta...*”, “...*a acção governativa resume-se toda nas pessoas dos ministros, ou que a não podem ou nem sabem exercitar...*”, e “... *o povo fica sem escolas, sem comícios, sem discussão, privado de educação política ...*” (Nogueira 1856, pp. 115-128). A complexidade crescente da gestão do Estado, tornava indispensável a colaboração de instituições especializadas. O poder é exercido por um conjunto de “... *estruturas institucionais e corporativas – centrais, periféricas e locais...*”, onde esta “...*pluralidade de corpos sociais e de instâncias políticas procuram compatibilizar direitos específicos em função do bem comum*” (Serrão e Marques 2001, p.70).

Qualquer sociedade, qualquer estado ou qualquer nação, são constituídos por um centro (instituições que exercem autoridade – aparelho administrativo central) e por uma periferia (estratos ou setores da sociedade que recebem ordens que não foram criadas por eles próprios, mas que são mandadas difundir pelas diferentes estruturas de administração local) (Capela 2005). Nesta sequência, Serrão e Marques (2001, pp.68-73) referem que o poder não se concentrava de forma exclusiva no aparelho político central, mas exercitava-se através de uma série de unidades administrativas de poder local (comunitárias, concelhias, eclesiásticas, assistenciais (misericórdias e confrarias).

5.3.4.2 O Porto e a Burguesia

D. José I no seu Alvará de 25 de Agosto de 1774, referia que a “...*Cidade do Porto, que além de ser a segunda do Reino, he também huma das mais opulentas da Europa, no seu*

commercio interior, e externo,...”. O reconhecimento da importância da cidade do Porto derivava essencialmente do comércio do vinho, dos navios que se faziam à barra do Douro e ainda ao facto de a partir de 1792, o rio se ter tornado navegável em toda a sua extensão. Devido ao “... *inegável arranque fabril a que aludimos...*” (Cruz 1999,p.41), será durante a administração de Pombal, que Portugal vê a radicalização de vários mercadores, quer nacionais, quer oriundos de nações estrangeiras, principalmente em Lisboa e Porto, como ponto principal de abastecimento dos seus negócios (Ramos 1978, 1979; Pereira 2009). O Porto passa a ser assim descrito como uma “... *terra essencialmente comercial e burguesa*”(Ramos 1979, p.360). Num estudo sobre Mercados e Privilégios, Madureira (1997) refere que os homens de negócios se vão colocando nas proximidades do rio, segundo uma determinada ordem. Por exemplo, junto ao rio encontra-se instalado o comércio por grosso, mais acima, o setor retalhista local, depois o retalho e distribuição regional. Os “*negociantes de peso*” e negociantes de vinho ocupavam a Rua de S. João sobre a Praça da Ribeira⁴¹; na Rua das Flores⁴² os comerciantes de panos de seda e lã e fancaria⁴³. Situado fora dos muros da cidade, instalam-se os comerciantes de linho.

Nesta época para se poder abrir um estabelecimento dentro da cidade ou simplesmente ocupar uma casa, era necessário capital e contactos. Do outro lado do rio, em Vila Nova de Gaia, concentraram-se as ferrarias na localidade de Mafamude e o artesanato e as manufaturas de cerâmica, cujo negócio destas duas atividades se intensifica com o Porto, através da construção de uma ponte flutuante constituída por 33 barcas⁴⁴, que facilita o trânsito de pessoas e mercadorias (Madureira 1997). O início do século XIX trazia concorrência externa por via da industrialização que se vivia pela Europa, e que Portugal ainda não tinha experimentado. Fruto da sua condição de terra mercantil e burguesa, da fixação de tão elevado número de comerciantes estrangeiros, o Porto é obrigado por natureza a intensificar a indústria de metal e de tecelagem, onde as oficinas invadem a cidade e o seu termo.

O Porto e o município são por si só, um importante veículo de ideais, influências e novas formas de pensar, em virtude da variedade de pessoas de várias nacionalidades aqui fixadas, e por influências diversas vindas de todos os setores, nomeadamente comerciantes estrangeiros com determinado tipo de privilégios (Madureira 1997).

⁴¹ Rua “rasgada” da zona portuária até ao centro da cidade. Rua que atualmente mantém o mesmo nome de Rua de S. João

⁴² Rua “rasgada” da zona portuária até ao centro da cidade. Rua que atualmente mantém o mesmo nome de Rua das Flores até à atual estação de S. Bento.

⁴³ Comércio de fazendas brancas de algodão.

⁴⁴ Ponte das barcas, que se situava junto à atual ponte de D. Luís

5.3.4.3 Comerciantes Ingleses do Porto

Nas vésperas das invasões napoleónicas, residia já no Porto uma próspera comunidade britânica estabelecida na cidade desde longa data e ligada ao comércio (Ribeiro 1990, p.19), onde a maioria estava dedicada à exportação para Inglaterra de vinho da região demarcada do Douro. Os ingleses, cuja posição se mantinha tradicionalmente favorável ao liberalismo e às causas liberais, com a criação da Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, ficaram com os seus movimentos limitados na exploração do comércio do vinho (Cardoso 2014, p.278). Os ingleses dedicavam-se sobretudo ao comércio por grosso de importação e exportação, embora em poucos casos procedessem à venda a retalho. Alguns súbditos britânicos possuíam propriedades na região vinhateira do Douro, e, em 1770, George Wye, morador no Porto, recolhia à data, 146 pipas de vinho na adega do Peso, tornando-o entre os maiores detentores de vinhos do Douro (Ribeiro 1990, p.31). O principal produto exportado era sem dúvida o vinho do Porto, e, associado a ele, também estava ligada a importação do Canadá de aduelas e arcos de ferro necessárias à reparação do vasilhame e indispensáveis à manufatura de recipientes (Ribeiro 1990, p.27). O fornecimento de aguardente, cujo monopólio pertencia à Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, os ingleses lutavam pela falta deste produto, necessário à conservação e exportação do vinho do Porto. O produto continuou a faltar e após forte contestação, os ingleses começaram a importar do estrangeiro, nomeadamente de Cádiz, Bordéus, Nápoles e da Irlanda (Ribeiro 1990, p.27). Contudo, e devido ao monopólio da produção e fornecimento da aguardente, esta não entrava em Portugal sem a autorização da Companhia

Apesar disto, os britânicos possuíam privilégios que se sobrepunham aos cidadãos de outras nações fixadas na cidade, onde por exemplo, a correspondência que era dirigida aos comerciantes ingleses, não podia ser tocada pela polícia, as visitas a casas por parte das autoridades estavam impedidas por tratados, e gozavam ainda do privilégio de ter um juiz privativo para tratar dos seus assuntos (Cardoso 2014, p.278). Com todos estes privilégios e com toda esta proteção, sempre que o governo central colocava em causa os interesses ingleses ou endurecia para um regime mais absolutista, os tratados eram invocados (Cardoso 2014). A aliança com o governo britânico era de comprometimento com a causa liberal e com o Porto. Os comerciantes ingleses eram uma das portas de entrada de correspondência e panfletos na cidade e que ia acalentando as esperanças nos espíritos liberais (Cardoso 2014, p.278). O poder

do Inglês era de tal forma significativa que o filho de um comerciante inglês, condenado por participação em tumultos, fora obrigado a sair da cidade, acabaria por voltar cerca de dois meses depois, por via das pressões diplomáticas que logo se fizeram sentir por parte do governo britânico. A proteção que os ingleses gozavam, por via de acordos e tratados, foram determinantes para a entrada de panfletos, livros e outra documentação de ordem liberal, assim como a ação deste inglês em especial, que no seu regresso, “*voltou mais forte*” na proteção dos ideais liberais, tendo também aliciado vários soldados para a Ilha Terceira, onde se viria a formar o governo liberal (Cardoso 2014, p.279). Por efeito das invasões napoleónicas, os comerciantes ingleses do Porto, conforme refere Ribeiro (1990, pp.176-178), deixaram ficar uma boa parte dos seus bens móveis e imóveis, nomeadamente armazéns, mercadorias e escritórios, o que constituíam uma grande perda. As atrocidades e os roubos cometidos pelos invasores aquando da sua entrada na cidade do Porto, incidiam essencialmente sobre dinheiro, roupas, géneros, mobílias, e até os escritórios foram visitados, tendo sido destruídos vários papéis e vários livros de contabilidade das empresas (Ribeiro 1990, p.178).

5.3.4.4 A Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro e o Ensino

A Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro foi criada em 1756 por Pombal, com vista à reorganização comercial do país e no âmbito da política mercantilista adotada na época. Tinha como propósito principal garantir e promover a produção e comercialização dos vinhos desta região e limitar e controlar a atividade económica dos ingleses (Pereira 1999; Sousa et al. 2003). A companhia representava os interesses fundamentais da região que tinha como capital o Porto (Azevedo 1981). Com o fim do Pombalismo em 1777, a companhia sofre grande contestação com queixas sobre uma gestão ao modo do despotismo de Pombal, denúncias de abusos e transgressões praticadas pelas juntas e funcionários, falta de zelo e corrupção nos diversos cargos (Pereira 1999, p.153). Tal como descreve Sousa (et al. 2003, p. 299):

“Os provedores, e deputados da companhia, nos primeiros triénios eleitos, e aprovados (como às cegas em tão grande distância) entre os homens, que naquele tempo mostravam maior zelo, maior crédito, e mais inteligência, veio a descobrir-se pelas inquirições que não correspondiam,

nem à confiança, que neles se tinham posto, nem ao desinteresse, que era indispensavelmente necessário na administração de cabedais alheios”.

Ainda no decurso de um exame feito à Companhia por ordem da Rainha D. Maria I, cujo objetivo era o de analisar em detalhe o estado desta, centrado nos negócios e na gestão, são apontadas anomalias de diversa índole, como referido por Oliveira (2013, p.43):

“... venda de vinhos de ramo como se de embarque se tratasse; promiscuidade de negócios entre a Companhia e os seus deputados com prejuízo para a primeira e gestão deficiente de capital de giro. Luís Pinto de Sousa Coutinho⁴⁵ elogiou a capacidade organizativa revelada pelo contabilista da *Companhia* “...fazendo a devida justiça à grande inteligência do Goarda Livros, na boa ordem dos mesmos, na regularidade dos papeis da sua incumbência e na suma exactidão de todas as contas...”, mas censura o atraso das contas pedindo o “restabelecimento da devida ordem, para que os Ballanços de 1783 e 1784 se hajão de concluir athe o mes de Janeyro de 1786 e para que mais se não alterem para o futuro as despoziçoens que as Leys prescrevem”.

Independentemente do tipo de gestão, *“a Junta apenas dava contas das suas decisões ao soberano e à Junta que lhe sucedesse, não respondendo, assim, por quaisquer perdas ou danos. Não podia, contudo, questionar ou interpretar as leis ou decisões régias. E era inquirida ou devassada quando o soberano ou o Governo assim o entendesse”* (Sousa et al. 2003, p. 301). De acordo com os estatutos da Companhia, a junta da administração era eleita (Sousa et al. 2003, pp. 302-307). Apesar das críticas e das denúncias, as Juntas em exercício eram alvo de inspeções. Em 1784 e apesar das críticas a alguns aspetos da gestão da época Pombalina, demonstra uma inspeção efetuada, uma simpatia pela nova junta nos cuidados na gestão do negócio e nos investimentos com o comércio para outros mercados (Pereira 1999, p.154), não deixando, contudo, de referir vários vícios da administração e a falta de apoio aos lavradores. A Junta garantia o crédito e reputação da companhia, com uma gestão mercantil, governando e zelando pelos bem comum sem distinção de pessoas e lugares, é subordinada ao Rei e ao Governo, a quem representava através de consultas, era independente de todos os tribunais e

⁴⁵ Oliveira (2013 p.43) - Luís Pinto de Sousa Coutinho (1735-1804) foi governador da Capitania de Mato Grosso entre 1769 e 1772. À data da realização do exame às contas da *Companhia* contaria aproximadamente com 49 anos e estava no intervalo de funções que o levariam a primeiro-ministro de Portugal entre 1788 e 1801 e depois novamente, por alguns meses em 1803. Sobre ele diz Raton (1920: 250) que era “modesto, affavel, de fácil accesso, boas maneiras e palavras polidas (...). Porem a melhor qualidade que elle tinha era o desinteresse; pois que nunca ouvi, que de seu governo de Matto Grosso, nem dos seus dous Ministerios adquirisse cousa alguma, alem das graças que lhe fez o Soberano; huma das quaes foi o titulo de Visconde com a Grandeza”.

seus ministros, que não se podiam intrometer na sua ação nem entrar nas suas instalações a qualquer título que fosse (Sousa et al. 2003, p.301).

Esta proteção e privilégios coloca a Companhia como uma importante instituição, que de forma direta ou indireta, influenciou os destinos da cidade do Porto. Constituía um corpo de doutrina económica e um guia de ordem prática para a cultura da vinha, das práticas do comércio, das práticas do ensino e da instrução. A companhia foi ainda uma referência para a difusão do método das partidas dobradas (Oliveira 2013, p.3), veja-se por exemplo ao nível dos órgãos diretivos e com responsabilidade na Companhia, e que também exerceram funções no governo local no Município do Porto (Albuquerque 2004; Sousa et al. 2003). Estes factos eram reconhecidos pelo poder local e pela elite portuense e foram várias as famílias que estiveram representadas na companhia e no poder local, de onde se pode inferir que em ambas as situações existiram interferências no quotidiano portuense (Albuquerque 2004, p.136). Apesar de não ter sido a primeira companhia pombalina a ser constituída, foi aquela que mais viva resistência popular suscitou e a que mais ataques sofreu por parte dos comerciantes ingleses, uma vez que esta tentava monopolizar o comércio do vinho e ao mesmo tempo, controlar os comerciantes ingleses (Sousa et al. 2003).

Além da direção conjunta entre o governo local e a Companhia, esta também exerceu indiretamente influências na cidade do Porto, pela introdução e administração do ensino superior, nomeadamente as aulas de Náutica, Debuxo e Desenho e com a Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto. Segundo Ramos (1978, p.362), “*Nascia deste modo o ensino público nesta cidade, pondo fim ao monopólio ... dos jesuítas ... ou dos padres da congregação do Oratório...*”

5.3.4.5 Instrução e Ensino

No universo dos ofícios, aqueles que têm mais instrução e maiores níveis de alfabetização são os mais privilegiados e os que ocupam uma posição mais destacada na hierarquia social, onde, pelo contrário, os menos prestigiados e de condições sociais mais baixas apresentam níveis bastante baixos de alfabetização (Ramos 2000). Contudo, conforme podemos ver em Ramos (2000, p.363) é notório que a Câmara do Porto desde o século XV que tem intervenção no ensino primário (primeiras letras) e ensino pós-primário, nomeadamente as

instituições religiosas no ensino da gramática e do latim. Apesar de a aristocracia não desejar a proliferação de estudos superiores, “... *não restam dúvidas que a cidade apoiou a existência de estudos de gramática...*” (Ramos 2000, p.364). Já no século XVII a própria Câmara entendia ser de grande utilidade que se oferecesse aos estudantes do Porto a possibilidade de frequentar a cadeira de filosofia, ainda que esta despesa fosse suportada pela Câmara. O contributo das instituições religiosas⁴⁶ para esta tarefa foi de extrema importância, como por exemplo o Colégio dos Órfãos onde se ensinava para além de escrever, ler e contar, ensinava-se ainda gramática latina e música (Serrão e Marques 2001, pp.518-520). Estas instituições tinham também a intenção que os estudantes que viessem a ficar formados pudessem seguir a vida religiosa e porventura não viesse a seguir esta vida, ficaria beneficiado nos seus estudos (Ramos 1978, p.362).

A criação de escolas régias de ler, escrever e contar só se deu em 1772, ficando a direção e administração a cargo da Real Mesa Censória (Serrão e Marques 2001, p.518). Os Jesuítas detinham boa parte do ensino secundário, que era assegurado em todo o país através de uma rede de escolas, com a possibilidade de realizar os programas e escolherem as doutrinas. A Companhia de Jesus gozava de importantes privilégios, nomeadamente o facto de ensinar o latim e a filosofia de Coimbra (Serrão e Marques 2001, p.523). Além dos jesuítas, a Companhia do Oratório – os Oratorianos – parecem ter sido mais abertos às novas teorias filosóficas com os cursos de filosofia e teologia.

A reforma Pombalina ao nível da instrução e do ensino, representa sem dúvida, um sinal de novos tempos e inovador para a sua época, onde por Carta Régia de 23 de dezembro de 1768 é criada a Junta de Providencia Literária⁴⁷ (Serrão 1981, p.265), e também através do Alvará de 28 de agosto de 1772, em que se procede à criação de uma Junta para a administração da Fazenda da Universidade (Serrão e Marques 2001, p.528; 2002), onde se pretende dotar a Universidade de uma certa orgânica que garantisse o progresso dos estudos (Serrão 1981, p.268).

No Porto e neste contexto de reformas, na segunda metade do século XVIII, foram criadas duas novas escolas: a Aula de Náutica e a Aula de Debuxo e Desenho⁴⁸. Já no início do

⁴⁶ Jesuítas, Colégio de S. Lourenço, Oratorianos, Irmandades, confrarias e Ordens Terceiras, entre outras (Ramos 1978, p.362).

⁴⁷ Organismo criado por Pombal e pelo Cardeal da Cunha com o objetivo de analisar as causas da decadência da Universidade e propor as medidas de reforma que entendesse necessárias.

⁴⁸ Estas aulas funcionaram nas instalações do Colégio dos Órfãos (Ramos 2000, p.366). As aulas tiveram o sucesso pretendido e satisfiziam o propósito para que foram criadas, conforme se pode atestar pelo aviso régio em 1775 que reforçava no sentido de manter as referidas aulas. Os fundos para se manter estas aulas em funcionamento saíam de um donativo de 2% sobre o valor das mercadorias importadas e exportadas, cuja administração destes fundos caberia à Junta da Administração da Companhia das Vinhas do Alto Douro.

século XIX, em 1803, por sugestão da Junta da Administração da Companhia das Vinhas do Alto Douro, foram criadas novas aulas, onde teve lugar a Academia Real da Marinha e Comércio, tendo aglutinado as duas anteriores. Uma questão se pode colocar que é a de saber se estas medidas aplicadas à instrução e ao ensino podem clarificar a questão do poder e quais as forças atuantes na definição da política de instrução. A instituição desta Academia coloca-se num contexto político, cultural, social e económico. Por um lado, é consequência de um movimento científico que começa no reinado de D. João V (1706-1750), continua com D. José I (1750-1777) e com D. Maria I (1777-1799), cuja ação governativa se resumiu na passagem do centralismo pombalino, materializado pela Real Mesa Censória e, finalmente, com D. João VI (1799-1826), para a atribuição de largas competências à Universidade (Marques 2002, p.352). Por outro lado, além da reforma da Universidade de Coimbra pela iniciativa de Pombal, a abertura de fronteiras para quem desejava estudar no estrangeiro, quer por missões do Estado, quer por inconformismo com a mentalidade vigente, vem reforçar este movimento de mudança. As propostas reformistas, ou abertamente revolucionárias, que tiveram lugar no “*triénio vintista*”, em contraposição com a inércia dos poderes constituídos, os deputados enviados para a Corte, cada um à sua maneira, procuravam apontar o caminho da instrução nova ao novo regime, sem grandes alterações, tendo ficado sempre “*preso*” aos modelos das reformas de 1772 (Marques, 2002, p.354).

A par desta situação, ao findar o Antigo Regime, havia livrarias especializadas somente em três cidades: Lisboa, Porto e Coimbra (Marques, 2002, p.423). No Porto, publicaram-se várias obras de vários ramos das ciências (Ramos 2000, p.366).

5.4 Em resumo

A contextualização do período de investigação revela a instabilidade política, económica e social a que a nação portuguesa esteve sujeita. O Iluminismo ou Século das Luzes, movimento da elite cultural e intelectual da Europa, chegava a Portugal ainda no Reinado de D. João V, com os ideais de implementação da passagem da teoria à prática, no que se refere a reformas na educação, na política e na vida social. Eram dados os primeiros passos para uma nova forma de pensar e de agir da sociedade portuguesa. Os discursos e a literatura económica da época, classificada de mercantilismo, tinha como objetivo alcançar o máximo de desenvolvimento

económico, acumulação de riqueza, prestígio e poder, nacional e internacional. Pombal, conhecedor destas políticas, encara a nação portuguesa à escala de um império e implementa reformas que viriam a marcar a sociedade portuguesa a nível político, económico e social. A prosperidade económica e a internacionalização, traz consigo conhecimentos, notícias e comerciantes estrangeiros, vindos da América e de uma Europa a caminho de uma revolução liberal. Com novas ideologias, novas políticas e novas doutrinas, este conceito de liberalismo recobria a mentalidade e uma atitude racional que privilegiava a individualidade em detrimento da universalidade. As novas ideologias, as elites da governação constituem fatores de mudança nas novas mentalidades e na nova forma de governar. Mouzinho reorganiza todo o sistema do Antigo Regime e implementa novas leis, novas práticas e uma nova mentalidade liberal emerge para uma libertação do poder absoluto.

No Capítulo VI é efetuada uma análise à relação entre o poder local e o poder central e o papel da contabilidade no Município do Porto, fazendo a ligação entre o contexto e as regras implementadas pelo governo central em relação às práticas adotadas pelo governo local.

CAPÍTULO VI – RELAÇÃO ENTRE O PODER LOCAL E O PODER CENTRAL E O PAPEL DA CONTABILIDADE: O CASO MUNICÍPIO DO PORTO

6.1 Introdução

A análise e discussão dos resultados compreende os objetivos de investigação e em face do quadro teórico adotado, tentamos compreender qual o sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto e em particular o papel desempenhado pela contabilidade no que respeita à relação entre o poder central e o poder local, e na relação entre o poder local e as diversas organizações locais, nomeadamente a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro. Esta análise teve em conta o contexto político, económico e social de uma época conturbada do período da história de Portugal. Neste sentido, este capítulo está estruturado em várias secções. Na primeira secção procuramos analisar a influência da e na contabilidade no governo absolutista, onde os ideais das luzes e o poder são a forma dominante de governo. Essa análise recai ainda no governo liberal, cujas novas formas de pensar fundadas numa nova filosofia política, viria a influenciar a contabilidade pública. Na secção seguinte, serão analisadas as reformas contabilísticas, quer no âmbito da reforma Pombalina, quer no âmbito da reforma de Mouzinho. Na terceira secção serão analisadas as relações entre o governo central e o governo local no que se refere ao impacto do sistema contabilístico nestes órgãos de governo, e em outras organizações locais, nomeadamente, a Companhia da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro. Na quarta secção, e relativamente à instrução/cultura das elites governativas, analisaremos a Academia Real da Marinha e Comércio e a Companhia da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, como focos de desenvolvimento do ensino e da cultura. Nesta secção são também analisadas as ações de Pombal e de Mouzinho como elites governativas e fazendo parte de uma elite iluminada com projetos para uma sociedade organizada administrativa e financeiramente.

6.2 Governo Absolutista vs Governo Liberal: Influências da e na Contabilidade

O absolutismo, como forma dominante do poder e da representação dos ideais das luzes, implicou para Portugal um conjunto de reformas e alterações, as quais foram implementadas principalmente pelo Marquês de Pombal em meados do século XVIII. As reformas correspondem a uma tentativa determinada de colocar termo à situação crónica de uma multiplicidade de cofres criados de tempos remotos e que tinham as consequências mais negativas em termos de uma correta mobilização, afetação de recursos e apuro das respetivas contas (Paixão 1995). Pelo Decreto de 30 de dezembro de 1761⁴⁹, sobre as contas a transferir da Casa dos Contos e Reino. Para o Erário, Pombal determina que sejam recebidas todas as rendas vencidas até ao final do presente ano, 1761, para que se entreguem os valores remanescentes no referido Tesouro (ver Imagem 15)

Estas contas pendentes no referido Inventario debaixo de separado Titulo : E sendo o mesmo Inventario feito debaixo da Inspeção do Conselheiro Antonio Alvares da Cunha e Araujo , com a assistencia de José Gomes Baptista, e de Antonio Feliciano de Andrade , que até agora serviram nos referidos Contos. E Sou servido outro fim , que os sobreditos Almojarifes , Thesoureiros , e Recebedores , que até agora exercitaram , recebam todas as Rendas vencidas até o fim do presente anno ; e que pagando conseqüentemente a todos os Filhos das suas folhas , na fórma que por ella ordenei , entreguem os remanentes , e alcances , em que forem achados , no Cofre separado , que para elles mandei estabelecer no referido Thesouro , ao Thesoureiro Mór delle , para serem lançados nos Livros tambem distinctos , que tenho mandado estabelecer para os referidos alcances , e productos de todas as dividas preteritas. E ao

Fonte: Decreto de 30 de dezembro de 1761

Imagem 15 – Rendas vencidas até final de 1761

O novo organismo criado, o Erário Régio, concentrava a gestão e fiscalização das contas públicas numa tentativa de acabar com a divisão, dilaceração de rendas que em muito prejudicavam a nação portuguesa (Paixão 1995, p. 5). O Governo Absolutista pretende com esta reforma ao nível do sector contabilístico e para a contabilidade pública do governo central,

⁴⁹ Decreto de 30 de dezembro de 1761: para os Almojarifes darem contas e respetiva transferência das contas existentes nos Contos e Casa para o Erário Régio.

alterações sobre o modo de escrituração da contabilidade. Além de ser uma forma de adotar o que de melhor se fazia ao nível da escrituração da receita e da despesa nas nações mais desenvolvidas da Europa (Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761), a sua aplicação é tomada como essencial pela necessidade de saber qual o estado da nação em termos financeiros, no que diz respeito à receita, assim como em relação à despesa. Estas transformações por um lado, visam o reforço do poder régio que dependia diretamente da sua capacidade financeira (Fonseca 2002), e por outro lado, visava uma mais rápida e célere arrecadação da receita em relação ao anterior sistema, onde essa andava perdida e muitas vezes sem dar entrada e registo na Casa dos Contos e do Reino. Com a reforma do sistema financeiro, através do Erário Régio implementa-se o método das partidas dobradas, no sentido de, por um lado combater os atrasos e as fugas de receita do Reino, e por outro lado, tratava-se de um sistema inovador nas contas públicas, já instalado e bem-sucedido noutras nações da Europa (Gomes 2007), conforme já referido e conforme consta da Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761. Para o governo local, e como se pode ver no Alvará de 23 de julho de 1766, no ponto quatro, o descuido dos Ministros e recebedores de impostos continuam, onde este alvará ordena que “...em cada huma das Câmaras hajão livros rubricados pelos Provedores das comarcas, onde se lancem as Receitas, e Despezas dos Rendimentos dos Conselhos e das Camaras, para mais promptamente se saber a importância dos ditos rendimentos. E o que pertence á Terça...”. Refere ainda no ponto cinco que os Provedores “...com a devida exacção, tomem contas ás Camaras, pelos ditos livros, que devem ter, da Receita, e Despeza dos seus Rendimentos, observando nas ditas contas o methodo , que baixa com esta Lei...”. Referem-se a vários livros para registo, designados por cofres⁵⁰ e pudemos constatar tratarem-se de livros cuja escrituração é a escrituração simples, numa base de caixa, onde os recebimentos são registados quando recebidos e os pagamentos registados quando efetivamente pagos.

Apesar de já ter sido referido por Costa (2008) e Fonseca (2002), parece abusivo referir tratar-se da aplicação do método das partidas dobradas ou escrituração mercantil para o governo local, nomeadamente às Câmaras (Costa 2008; Fonseca 2002). O modo de escriturar definido e exemplificado pelo Alvará de 23 de julho de 1766, estabelece que, devem as Receitas e Despesas dos rendimentos dos Conselhos e das Câmaras ser registados, para mais prontamente se saber a importância dos ditos rendimentos, onde, a Receita será registada nas páginas esquerdas do

⁵⁰ O nome dos livros “Cofre” é adotado, para que efetivamente se guardar nele os fundos do depósito do dinheiro municipal, registando as entradas de receitas e saídas para despesas.

livro, havendo transporte dos totais das parcelas de um fólho para o outro. A Despesa, será igualmente registada no lado direito, dando também lugar ao transporte dos totais das parcelas de um fólho para outro. No início de cada fólho, na margem esquerda encontra-se o ano e por ordem cronológica é feito o registo, onde se incluí o “*histórico da operação*” refletindo o nome de quem paga e o que paga, sendo que à margem direita encontra-se o valor numérico da operação. Depois de descrita a operação que deu origem à receita, é o mesmo valor referido por extenso seguido da assinatura do Tesoureiro e do Escrivão (ver Imagem 16).

1766		R E C E I T A .	
Janeiro	4	De N. pelo foro de hum Anno vencido no ultimo de Dezembro proximo passado, das Casas sitas na Rua de N. mil e quinhentos réis	1\$500
		<i>N. Tesoureiro.</i>	<i>N. Escrivão.</i>
	26	De N. como fiador de N. pelo terceiro quartel do Anno proximo precedente, da renda de hum Serrado, no sitio de N., que consta do livro dos arrendamentos a fol. 18 oito mil réis	8\$000
		De N. por tanto, em que foi multado por este, ou aquelle motivo quatro mil e oitocentos réis . . .	4\$800
		<i>N. Tesoureiro.</i>	<i>N. Escrivão.</i>

Fonte: Alvará de 23 de julho de 1766

Imagem 16 – Modelo de escrituração da receita

A Despesa segue as mesmas instruções, mudando apenas o registo das operações para o lado direito e apenas com a assinatura do Escrivão, contrariamente ao registo da Receita, onde também se incluí o nome do Tesoureiro (ver Imagem 17).

1766		D E S P E Z A .	
Janeiro	8	A N. Procurador do Conselho, pelo seu Ordenado do ultimo quartel do Anno proximo precedente, como consta do Conhecimento de recibo: vinte mil réis.	20\$000
		<i>N. do Escrivão.</i>	
Fevereiro	19	A N. em virtude da Procuração de N. pela importancia da Obra de Pedreiro, que esse fez nas Casas da Camara, como consta da sua Conta, e documentos a ella juntos; e do Conhecimento de recibo, sessenta e quatro mil novecentos e vinte réis	64\$920
		<i>N. do Escrivão.</i>	

Fonte: Alvará de 23 de julho de 1766

Imagem 17 - Modelo de escrituração da despesa

Refere ainda que no encerramento será efetuada a soma total das parcelas, e se registará, caso o livro ainda tenha mais fólhos em branco, a nova conta do ano seguinte, ou caso não existam fólhos em branco, se abrirá noutro livro. Aqui, no novo ano, será feita uma adição do lado da receita, relativa à diferença entre a receita e a despesa do ano anterior, ou seja, a quantia remanescente. Daqui em diante o procedimento seria conforme o descrito anteriormente.

Além do Alvará de 23 de julho de 1766 referir que a escrituração dos livros deve seguir o método indicado, não refere que este modo de escrituração seja o método das partidas dobradas ou da escrituração mercantil, porque na verdade não o é. Trata-se de um modelo simples de registo de receita e de despesa, onde os saldos (remanescente da diferença entre receita e despesa), transitam de um ano para o outro (ver Imagem 18).

N. B. Em se acabando de escrever cada huma das paginas, o sommado da esquerda se transportará á seguinte pagina esquerda a fol. 2; e da mesma sorte o sommado da pagina direita, á seguinte pagina direita a fol. 2; continuando assim com as Receitas sempre da parte esquerda; e as Despezas da parte direita.

No fim do Anno, ou quando houver mudança de Thesoureiro se fará o enserramento da Conta por meio de huma addição, que se deve lançar na Despeza do modo do seguinte exemplo.

Dezembro 31 Pelo dinheiro, que se acha existente, o qual se passa á nova Conta, de que ha de ser Thesoureiro N.; e se lança nesta Despeza por enserramento da presente Conta, vinte cinco mil trezentos e oitenta réis 258380

N. *Escrivão.*

Fonte: Alvará de 23 de julho de 1766

Imagem 18 – Modelo de encerramento de página

Ao referirmos Foucault e relacioná-lo com as influências da contabilidade e na contabilidade, com as reformas implementadas, Pombal transferia para o sistema contabilístico uma lógica mais controladora em face dos acontecimentos até aqui enumerados no que diz respeito à arrecadação e entrega da receita do Estado, do que disciplinadora. Facilmente se demonstra a necessidade de uma normalização de métodos e procedimentos. Se por um lado existe a necessidade de uma arrecadação célere dos impostos, cujo efeito do não cumprimento desta regra já existe de regimes e reinados anteriores, por outro lado, Pombal vê a necessidade de estabelecer uma “normalização contabilística” sobre o modo de registo das operações. Esta medida por um lado reflete a uniformização de métodos e uma mais fácil disseminação da escrituração, e por outro irá permitir uma verificação e inspeção também uniforme em todos os livros.

No poder disciplinar está implícito “vigiar o comportamento” de cada um dos recebedores dos impostos e a sua pronta entrega, logo permite conhecer, controlar e vigiar a ação imposta sobre um “aparelho de produção” que tem as suas exigências próprias. O poder tal como referido por Giddens (1976, 2013), remete esta análise para a faculdade de alterar o curso dos acontecimentos, onde podemos ver expresso na Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, a justificação que sem uma pronta e efetiva entrada da receita no Erário Régio, não podia a autoridade régia nem as instituições e pessoas envolvidas, manter “*o sustento, a dignidade e a independência*”. Por outro lado, a ação que se pretendia além da pronta arrecadação da receita, era acabar com os abusos que um grande número de recebedores cometia, ao utilizarem o valor dessas arrecadações em “*descaminhos com tão graves danos para o Erário Régio*”⁵¹. Ainda assim, pretendia-se com esta reforma, que a contabilidade atuasse como uma forma de exercício de poder central sobre o poder local, assim o de exercer controlo à distância (Gomes 2007; Gomes et al. 2008; Gomes et al. 2014). O Liberalismo, com as novas formas de pensar e de agir inspiradas na revolução dos ideais fundadas com uma nova filosofia política defensável com as liberdades individuais, liberdade de expressão, liberdade de imprensa, livre comércio e liberdade económica e propriedade privada, viria a influenciar a contabilidade, nomeadamente a contabilidade pública e as suas instituições, tendo levado à extinção do Erário Régio e, conseqüentemente, ao abandono do método das partidas dobradas. Este acontecimento viria a ter força de lei, pelos Decretos 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832, onde além de extinguir o Erário Régio, e com ele o método das partidas dobradas, se implementa uma nova reorganização administrativa e financeira do Estado. A justificação para a implementação do novo sistema, e extinção do antigo, é dada no relatório de anexo aos referidos decretos. São relatadas referências a um caos, confusão e desordem a que o antigo regime mergulhara a nação. No Decreto 28 de 22 de dezembro de 1830 é referido que as dívidas que se devem à Fazenda Pública, sejam cobradas com a prontidão requerida.

Reportando-nos a Lawrence et al. (2001) e às dimensões temporais de institucionalização, quando Pombal é demitido em 1777, a instância da institucionalização no que se refere à estabilidade, encontra-se praticamente completa, conforme poderemos ver adiante no quadro temporal da institucionalização. O conceito de Estado e a análise de funcionamento, segundo Miller (1990), tem a ver com o desenvolvimento do poder e com as

⁵¹ Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, p.2.

raízes da questão de como é que o Estado é formado, as formas de conhecimento, as instituições, as estratégias e as transferências de poder. Este período de desenvolvimento do poder, do conhecimento das instituições e das estratégias implementadas, e que na nossa investigação corresponde ao período de estabilidade, viria a ser de curta duração, provocada pela instabilidade política, económica e social, em particular, a fuga da Família Real para o Brasil e as Invasões Napoleónicas.

Em ambos os casos verificamos uma preocupação em justificar a extinção dos órgãos de governo ao nível central, muito embora, a justificação seja precisamente a mesma: para justificar extinção, denunciar os pontos negativos do anterior regime referindo-se ao caos e desordem na arrecadação da receita e o seu atraso e eventual desvio na entrega: para justificar a implementação de um novo sistema, referir a pronta e correta arrecadação e entrega da receita ao Estado. O modelo e o modo de arrecadação da receita assim como a sua entrega é legitimado pelas boas práticas de outras nações e com ambientes isomórficos entre si: monarquias da Europa que tiveram sucesso com a implementação do novo sistema, conseguindo elevar as nações onde o sistema foi implementado, ao título de “*Nações mais polidas do Mundo*” (Introdução à Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761). Contudo, depois do processo legitimado e implementado, acontece a deriva – *practical drift* - das práticas impostas com os sucessivos atrasos nos registos e nas respetivas entregas da receita.

À luz do conceito de *practical drift* desenvolvido por Snook (2002) ao nível do conhecimento das instituições, estratégias e transferências de poder, verificamos que a posição adotada por Mouzinho da Silveira no Decreto de 16 de maio de 1832 é a de abandonar o sistema anterior e não a de emendar o sistema adotado no modelo do antigo regime, dado que considera que seria mais custosa e difícil do que implementar um novo sistema, ainda que tivesse muitos defeitos e necessidade de os corrigir, tal como no excerto da Imagem 19.

No que proponho haverão mil defeitos, mas cabem no quadro as emendas, no velho era preciso destruir para emendar, e não irregular era o edifício, que corrigi-lo dentro do plano era impossível. Escuso fallar da despesa comparada com a economia, a que o Decreto conduz nisto não pertendo fazer demonstração, porque não seria acreditada a comparação, nem mesmo sei achar o termo velho, tal era a desordem!

Fonte: Relatório aos Decretos Nº 22, 23 e 24

Imagem 19 – Críticas ao sistema contabilístico do Erário Régio

Por um lado, podemos referir que a contabilidade do Erário era complexa de acordo com o método implementado, mas de certa forma ajustada em função do vasto império que existia para administrar, onde mesmo assim se consegue verificar corrupção e irregularidade na cobrança dos impostos. Aliás, conforme refere Monteiro (1993, p.322), relativamente às finanças municipais, nos grandes municípios, os oficiais manipulavam um conjunto relevante de recursos, recebiam emolumentos especiais em várias ocasiões, controlavam a arrematação das rendas, intervinham na organização e na repartição dos impostos devidos à Coroa, e assim detinham o controlo de um centro decisivo de poder e de influência. O processo de legitimação e de institucionalização, conforme se explicará ainda neste capítulo, decorre desde o ano de 1762 até cerca de 1779, por falta de conhecimento, por falta de comunicação e por resistência ao poder central. Por outro lado, também podemos registar que desde o período de 1778 a cerca de 1809, existem registos de uma arrecadação mais regular onde a entrega é efetuada dentro do ano ou no início do ano seguinte. O processo já se encontra legitimado e institucionalizado, podendo verificar-se uma escrituração ordenada, detalhada e com contas semestrais apuradas (Paixão 1995, p.8). Nos últimos anos da sua existência, já se encontra num processo de desinstitucionalização e num processo de decadência tal, que na Carta Constitucional de 1826, no artigo 136º já é referida a necessidade de se atribuir um Tribunal, denominado de Tesouro Público, para a administração das receitas e das despesas do Estado.

Muito embora nesta data sejam identificados os problemas, só em 1832 pelo Decreto nº 22 de 16 de maio, o Erário Régio é extinto e criado o Tribunal de Tesouro Público, que só em 1842 inicia funções, pelo Decreto de 9 de março. Porém só em 1844 pelo Decreto de 18 de setembro é reorganizada a Fazenda Pública, onde a administração, arrecadação e contabilidade dos impostos e rendimentos públicos são atribuídos ao Tribunal do Tesouro Público, cujo exame, verificação e julgamento cabe ao Conselho Fiscal de Contas. É efetuada a concentração numa Conta Geral toda a Receita e Despesa Pública Anual, que se mantém até à criação de um Regulamento pela Direção Geral da Contabilidade Pública em 1863 (Paixão 1995, p.15).

Com todas estas alterações e mudanças do regime político, as influências na contabilidade são grandes, onde podemos verificar avanços e retrocessos, onde a contabilidade é usada como “*arma política*” e como fonte de justificação para as mudanças.

6.3 As Reformas Contabilísticas

As implementações das reformas pombalinas direcionadas à Administração Pública iniciaram-se como referido na secção anterior, com a criação do Erário Régio em 1761. Na Carta de Lei, de 22 de dezembro de 1761, são indicadas as bases para a regulação e orientação administrativa e financeira do reino. Ao analisarmos o Título XII⁵² da referida lei, no número um, podemos constatar que “*a arrecadação das grossas quantias de Receita, e Despesas, que não de entrar no Tesouro Geral, e sair delle, não deve ficar arbitrária, e sujeita a formulas diversas, e dependentes do modo de imaginar de cada hum dos chefes*”.

Esta lei está orientada e congrega em si a organização e orientação das entradas e saídas das receitas e despesas. Mas se é importante a sua orientação e organização, também esta carta não deixa escapar o *modus operandi* ao referir que “*o methodo da sobredita arrecadação seja o mercantil, e, nelle, o da escritura dobrada, actualmente seguida por todas as nações mais pollidas da Europa, como a mais breve, a mais clara e concludente para se reger a administração das grandes somas, sem subterfúgios, nos quais a malicia ache jugar para se esconder*”.

De seguida, no número dois são referidos os livros que devem ser utilizados neste novo modelo de escrituração, onde “*haverá primeiramente hum Diário, haverá hum Livro Mestre*⁵³, *e haverá além deles hum Livro Auxiliar*⁵⁴ *para cada huma das arrecadações*”. Encontramos uma relação anexa à Carta de Lei, relativo ao conjunto de livros auxiliares necessários para regular a administração do Erário. Também a construção dos referidos livros não foi esquecida, pelo que “*Livros Diários, e Mestres, serão compostos de papel grande da Hollanda, encadernados em pasta de Bezerro. e os outros Livros Auxiliares, serão compostos do papel mais ordinário e encadernados em pasta de pergaminho*”. Os referidos livros, por ordenação régia, não podiam ser alterados, diminuídos ou acrescentados, e tinham que ser numerados, rubricados e encerrados. Refere-se ainda o Título V aos Contadores Gerais, onde se denotam preocupações no que se refere às divisões das contadorias e respetivos contadores ao referir “*Estabeleço para Chefes das Repartições, em que mando dividir o sobredito Tesouro, quatro Contadores Geraes...*”⁵⁵, assim como às qualificações destes contadores, cujos lugares

⁵² Do methodo da arrecadação do Tesoureiro, e Livros delle.

⁵³ Também designado de Livro Razão.

⁵⁴ Livro destinado a registar as operações relativas a contratos, rendas, direitos e impostos

⁵⁵ Ver a este respeito Gomes (2007) e (Moreira 1977).

deveriam “*ser providos em Pessoas com a que tenham a indispensável sciencia do cálculo mercantil, que bem entendão, e pratiquem a arrumação dos Livros por Partidas Dobradas*”.

Estas preocupações são ainda reforçadas no Título VI, para a qualificação das pessoas encarregadas da escrituração nos livros, sobre as orientações dos *Contadores Gerais*, que também deverão ser “*peessoas dignas de confiança, e instruídas pelo menos na forma, com que se escreve limpa, e ordenadamente nos livros mercantis, pelo referido methodo das Partidas Dobradas*”.

Os Títulos XIII e XIV referem-se a preocupações com a forma e os registos das entradas e saídas do Tesouro. O Título XV faz referência aos Balanços que se devem fazer e verificar no mesmo Tesouro. Assim, estabelece que cada um dos Contadores Gerais faça em cada uma das suas repartições, e entregue ao Inspetor Geral do Tesouro, “*dous Balanços em cada anno: A saber: Hum desde o primeiro até ao dia dez de Julho, o outro, desde o primeiro até ao dia dez de Janeiro do anno que proximamente se seguir, manifestando por eles o que se recebeo, e despendeo em cada huma das suas respectivas Contadorias, e o que nellas se acha existente em Caixa*”.

A ação da política pombalina recorrendo ao método de escrituração mercantil atendendo à realidade económica do império português, esperava assim desenvolver e potenciar as atividades do Estado, controlando a despesa, controlando a arrecadação da receita e controlando os cofres reais. Por um lado, a criação do Erário Régio, vem promover a difusão da escrituração mercantil pelo método das partidas dobradas, através da Junta do Comércio, estimulada pela criação da Aula de Comércio em 1759. Assim, os estatutos dessa Aula, confirmados pelo Alvará de 17 de abril de 1759, referem o seguinte:

“A Junta do Comércio deste Reino e seus Domínios, havendo considerado que a falta de formalidade na distribuição, e ordem dos livros do mesmo comércio, é uma das primeiras causas, e o mais evidente principio da decadência, e ruina de muitos Negociantes; como também a ignorância da redução dos dinheiros, dos pesos, das medidas, e da inteligência dos câmbios, e de outras matérias mercantis, não podem deixar de ser de grande prejuízo, e impedimento a todo, e qualquer negócio com as nações estrangeiras; e procurando, quanto pede a obrigação do seu instituto, emendar esta conhecida desordem, propôs a Sua Majestade, no Capitulo Dezasseis, do Estatuto da mesma Junta, que se deveria estabelecer uma Aula, ... se ensinassem os princípios necessários para qualquer negociante perfeito, e pela

comunicação do método Italiano, aceite em toda a Europa, ninguém deixasse de guardar os livros do seu comércio com a formalidade devida.”

Com a implementação deste sistema de ensino, e ao estabelecer a obrigatoriedade para a contabilidade pública o mesmo que era feito para a contabilidade de escrituração mercantil, e que os comerciantes guardassem os seus livros ordenados segundo a escrituração do método italiano, vem reforçar a aproximação entre a teoria e a prática contabilística, quer para o setor público quer para o setor privado. A contabilidade do setor público é remetida para novos desenvolvimentos, novas formas de organização, elevando o Estado numa ação mais interveniente nos assuntos económicos e com relações entre a contabilidade e o Estado (Gomes 2007). O reforço e a pressão para a utilização de métodos de organização e de técnica contabilística, como sendo as “*mais pollidas da Europa*” e as que engrandecem os seus Estados, tem sido usada para a legitimação e implementação de práticas nas organizações (Dillard et al. 2004). O Erário Régio tende a desenvolver e a implementar processos semelhantes noutras contadorias do reino, tal como destaca Soll (2014, p.13), para a contadoria da Baía. Os processos tendem a ser isomórficos entre si a partir de regras socialmente aceites (Gomes 2007), reforçando a importância do comportamento habitual e onde a melhor prática confere legitimidade às organizações (DiMaggio e Powell 1983, 1991).

As implementações das reformas por Mouzinho da Silveira vêm reorganizar o Estado segundo o princípio da separação de poderes, que nos dias de hoje, continua a ter grande importância na Constituição da República Portuguesa. Estes princípios visam a separação entre a administração e a Justiça por um lado, e por outro, cabe-lhe a função de com o “*machado da reforma*” demolir a velha sociedade do Antigo Regime e construir uma sociedade liberal e moderna (Serrão 1984). Os diplomas por ele elaborados visam um projeto global da sociedade na vertente política, económica e social. Ao nível da administração pública visa a constituição de um novo aparelho de Estado capaz e garantir a execução do poder político e a prossecução de objetivos económicos e sociais. A reforma administrativa segue o desenho e as diretrizes da administração francesa (Manique 1989, p.10), reforçando a ideia de isomorfismo mimético (DiMaggio e Powell 1983, 1991). Refere a necessidade de retirar aos particulares a capacidade da arrecadação dos impostos (novidade da reforma em relação ao anterior regime) e criar uma estrutura do Estado que permita centralizar os dinheiros públicos (centralização do poder). A novidade desta reforma remete também a uma centralização dos dinheiros públicos, mas já com

uma noção de *accountability*, onde as contas seriam evidenciadas num mapa geral e tornadas públicas. O Município do Porto, segue este exemplo, conforme podemos ver na Imagem 20, 21 e 22. Apesar de não ser objeto desta investigação, a reforma também foi incisiva em relação ao sistema judicial. No mapa demonstrativo da receita e da despesa, continuam a figurar alguns livros, denominados de Cofres ou Contabilidades, conforme referido anteriormente e é estabelecido um orçamento em função da despesa de cada um deles, onde podemos destacar a proveniência das verbas para fazer face a despesas, nomeadamente a transferência de outros cofres, quando a necessidade assim o exige (crítica efetuada nos relatórios aos decretos 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832).

MAPPA DEMONSTRATIVO DA RECEITA E DESPEZA DOS COFRES QUE ADMINISTRA A CAMARA CONSTITUCIONAL DESTA CIDADE DO PORTO, DESDE O DIA 31 DE DEZEMBRO DE 1822, ATE 31 DE MARÇO DE 1823.

Table with columns for RECEITA (Papal, Metal, Total) and DESPEZA (Papal, Metal, Total). It is divided into sections for different coffers: Cofre da Cidade, Cofre das Obras Publicas, Cofre do Subsídio Militar, Cofre da Estrada de Coimbra, Cofre da Junta das Obras Publicas da Cidade, and Cofre das Alças. Each section lists various entries with their respective amounts and a final 'Res.' (Resumo) line.

Fonte: Folha avulsa mapa demonstrativo da receita e da despesa dos Cofres da Cidade do Porto – frente, publicada em 31 de março de 1823..

Imagem 20 – APUB/3490

RECEITA			DESPESA				
	Papel	Moeda	Total		Papel	Moeda	Total
1833.							
Cofre dos Bens do Conselho, a cargo do Thesoureiro João Baptista de Figueiredo.							
Janeiro 1	102,000	102,000	204,000	Janeiro 1	102,000	102,000	204,000
Febrero 1	102,000	102,000	204,000	Febrero 1	102,000	102,000	204,000
Março 1	102,000	102,000	204,000	Março 1	102,000	102,000	204,000
Junho 1	102,000	102,000	204,000	Junho 1	102,000	102,000	204,000
Setembro 1	102,000	102,000	204,000	Setembro 1	102,000	102,000	204,000
Dezembro 1	102,000	102,000	204,000	Dezembro 1	102,000	102,000	204,000
Total	608,000	608,000	1,216,000	Total	608,000	608,000	1,216,000
Cofre da Imposição do Vinho da Cidade, a cargo do Thesoureiro Luiz Ignacio de Saldanha.							
Janeiro 1	102,000	102,000	204,000	Janeiro 1	102,000	102,000	204,000
Febrero 1	102,000	102,000	204,000	Febrero 1	102,000	102,000	204,000
Março 1	102,000	102,000	204,000	Março 1	102,000	102,000	204,000
Total	306,000	306,000	612,000	Total	306,000	306,000	612,000
Cofre das Sizas dos Bens de Raiz, a cargo do Recebedor Antonio da Cunha Barbosa.							
Janeiro 1	102,000	102,000	204,000	Janeiro 1	102,000	102,000	204,000
Febrero 1	102,000	102,000	204,000	Febrero 1	102,000	102,000	204,000
Março 1	102,000	102,000	204,000	Março 1	102,000	102,000	204,000
Total	306,000	306,000	612,000	Total	306,000	306,000	612,000
Cofre dos Foros, e Laudemios, a cargo do Recebedor Antonio Teixeira Pinto.							
Janeiro 1	102,000	102,000	204,000	Janeiro 1	102,000	102,000	204,000
Febrero 1	102,000	102,000	204,000	Febrero 1	102,000	102,000	204,000
Março 1	102,000	102,000	204,000	Março 1	102,000	102,000	204,000
Total	306,000	306,000	612,000	Total	306,000	306,000	612,000
RESUMO							
Receita de Cofre da Cidade	608,000	608,000	1,216,000	Despesa de Cofre da Cidade	608,000	608,000	1,216,000
Receita de Cofre do Conselho	306,000	306,000	612,000	Despesa de Cofre do Conselho	306,000	306,000	612,000
Receita de Cofre da Imposição do Vinho	306,000	306,000	612,000	Despesa de Cofre da Imposição do Vinho	306,000	306,000	612,000
Receita de Cofre das Sizas dos Bens de Raiz	306,000	306,000	612,000	Despesa de Cofre das Sizas dos Bens de Raiz	306,000	306,000	612,000
Receita de Cofre dos Foros, e Laudemios	306,000	306,000	612,000	Despesa de Cofre dos Foros, e Laudemios	306,000	306,000	612,000
Total	1,832,000	1,832,000	3,664,000	Total	1,832,000	1,832,000	3,664,000
Dividas que ha e receber no Porto, S. João, S. Miguel, desde anno de 1833.							
Companhia Real de Cadeas de Fidei-juramento	1,000,000	1,000,000	2,000,000	Companhia Real de Cadeas de Fidei-juramento	1,000,000	1,000,000	2,000,000
Companhia Real de Cadeas de Fidei-juramento	1,000,000	1,000,000	2,000,000	Companhia Real de Cadeas de Fidei-juramento	1,000,000	1,000,000	2,000,000
Total	2,000,000	2,000,000	4,000,000	Total	2,000,000	2,000,000	4,000,000
Impozição da Carne, Realdo Francisco José de Oliveira.							
Janeiro 1	102,000	102,000	204,000	Janeiro 1	102,000	102,000	204,000
Febrero 1	102,000	102,000	204,000	Febrero 1	102,000	102,000	204,000
Março 1	102,000	102,000	204,000	Março 1	102,000	102,000	204,000
Total	306,000	306,000	612,000	Total	306,000	306,000	612,000
Porto em Camera, 31 de Março de 1833.							

Fonte: Folha avulsa mapa demonstrativo da receita e da despesa dos Cofres da Cidade do Porto - verso.

ADDITAMENTO A CONTA

DA CAMARA CONSTITUCIONAL DA CIDADE DO PORTO, PUBLICADA EM 31 DE MARÇO DE 1823.

RECEITA			DESESA								
	Papel	Metal	Total	Papel	Metal	Total					
Administração dos Expostos, a cargo do Provedor João Teixeira de Mello.											
1822.			1823.								
Novemb. 11 = Pelo que recebeu de João José da Costa, Reagido da Siza das Correntes de 1822.....	2.212,5400	2.212,5000	4.425,0000	Janero 14 = Importe da despesa dos mezes de Outubro, Novembro, e Dezembro, como da Certidão Escrita da Misericordia nesta data.....	—	—	10.000,0000				
1823.				Março 31 = Item de Janeiro, Fevereiro, e Março comoda Certidão.....	—	—	14.284,5170				
Janero 16 = Item do Coife da Cidade.....	2.814,5000	2.814,5114	5.629,0114	Item = Balanco, em mão do Provedor.....	—	—	1214,5440				
Idem = Item.....	620,5000	620,5454	1.241,0454								
Idem = Item.....	8.500,0000	8.500,0000	17.000,0000								
Reis....	14.176,5000	14.127,5150	28.304,0150	Reis....	—	—	22.519,0510				
Entrada de dinheiro para o Exercito.			Deve.			Salida.			Hade haver.		
Fevereiro 28 = Pelo que pagou o Thezourario da Alfanega, João Ribeiro de Faria.....	4.000,0000	12.000,0000	16.000,0000	Fevereiro 28 = Pelo que recebeu Manoel Alberto Colaço para pagamento do Exercito.....	4.000,0000	12.000,0000	16.000,0000	Item 29 = Item.....	8.500,0000	12.000,0000	20.500,0000
Item 29 = Item.....	4.000,0000	4.000,0000	8.000,0000	Março 3 = Item.....	4.000,0000	4.000,0000	8.000,0000	Item 3 = Item.....	4.000,0000	4.000,0000	8.000,0000
Março 3 = Item.....	4.000,0000	4.000,0000	8.000,0000	Item 6 = Item a Antonio Vicente Teixeira de Sampaio, Formecedor do Exercito.....	3.000,0000	3.000,0000	6.000,0000	Item 6 = Item.....	3.000,0000	3.000,0000	6.000,0000
Item 6 = Item.....	3.000,0000	3.000,0000	6.000,0000								
Item = Item do mesmo, dos Coifes da sua responsabilidade.....	—	6.000,0000	6.000,0000	Reis....	17.500,0000	57.000,0000	74.500,0000				
Reis....	13.500,0000	37.000,0000	50.500,0000								

Porto em Camara, 31 de Março de 1823.

Presidente Thomaz da Silva Ferraz. = Antonio Ferreira Velho. = Antonio Ribeiro Braga. = Carlos Vieira de Figueiredo. = Antonio Alexandre Rodrigues d'Oliveira. = Arnaldo VanZeler. = Manoel Alvares da Cruz. = Dr. Agostinho Albano da Silveira Pinto. = João da Silva Brandão. = Joaquim José de Sá Passos.

Porto, na Imprensa do Gardia.

Fonte: Folha avulsa aditamento à conta da Câmara Constitucional da cidade do Porto, publicada em 31 de março de 1823.

Imagem 22 – APUB/3490

6.4 Relações entre o Governo Local e o Governo Central

O Método das Partidas Dobradas e a sua aplicação em Portugal é possível que tenha sido influenciada pelas reformas das finanças públicas de França (Gomes 2007), tendo nessa hipótese sido um método importado por isomorfismo mimético de França. Desde o início do século XIV e conforme refere Gomes (2007, p.215), este método já se encontra bem estabelecido como uma técnica entre entidades comerciais e também em alguns municípios de Itália. Por via das ligações comerciais entre países, as relações entre os comerciantes estrangeiros, os livros, as escolas comerciais e os professores estrangeiros, são definidos como originários da difusão e transferência deste novo método de escrituração da contabilidade pela Europa (Gomes 2007).

Como também já referido anteriormente, a Pombal se deve a implementação do método das partidas dobradas em Portugal ao setor público no domínio do governo central e no que respeita à organização administrativa e financeira do Estado, através do Erário Régio⁵⁶. A institucionalização deste processo decorreu pela reivindicação do que melhor se fazia nas nações mais desenvolvidas e a institucionalização deste processo “...*estimulam a cópia entre todos os estados-nação.*” (Gomes 2007, p.216). Contudo, ao nível do governo local verificamos a não existência de mecanismos de apoio no que se refere à institucionalização do método das partidas dobradas nem os mecanismos de instrução e educação, conforme poderemos ainda verificar no decorrer deste capítulo, pela reclamação das gentes e dos comerciantes do Porto ao Rei, no sentido de satisfação dessas necessidades: mecanismos de apoio à educação e instrução para o comércio, tal como existia em Lisboa. A importância que não foi dada ao Porto como segunda cidade do Reino e as reivindicações efetuadas, representa o oposto do que já ocorria em “...*França, no período de Colbert, onde já havia mecanismos pedagógicos para fornecer aos comerciantes o conhecimento contabilístico fundamental, especialmente por meio do ensino privado e de livros com matérias contabilísticas...*”, conforme referido por Gomes (2007, pp. 217-228). Se por um lado podemos concordar que o Erário Régio desenvolveu uma rede de distribuição do sistema contabilístico por partidas dobradas, por via do número de aprendizes do mesmo sistema, e que essa difusão também ocorreu por via dos graduados da Aula de Comércio, que depois foram para outras organizações públicas e também para as colónias disseminando o conhecimento prático que eles tinham adquirido (Gomes 2007), por outro lado, a difusão não ocorreu para a contabilidade do governo local, onde é aplicado o método simples de base de caixa, registando os pagamentos e recebimentos quando ocorridos.

Antes das reformas efetuadas por Pombal, vigoravam as Ordenações Filipinas no que se refere aos registos a efetuar ao nível do governo local, onde as práticas tradicionais de contabilidade ou registo nos cofres, “*depende do modo de imaginar dos Chefes*” (Título XII, §1 da Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761), na forma tradicional de partidas simples, ou seja, no livro do cofre cujo nome corresponda à receita (por exemplo cofre das sisas) e será inscrito na ordem cronológica, no momento do recebimento e respetiva renda, sendo que na outra parte do livro se fará a relação da despesa, também por ordem cronológica, que o Tesoureiro fizer. Esta prática, pelo que pudemos analisar nos livros dos cofres no Arquivo

⁵⁶ Ver a este respeito (Gomes 2007)

Histórico Municipal do Porto, mantem-se em grande parte do século XIX, indicador que nos permite confirmar não existir influência do modo de escrituração do governo central no sistema de escrituração do governo local ao nível das partidas dobradas. A questão que se coloca é de saber qual a razão da não aplicação do método das partidas dobradas ao governo local e se seria o resultado de resistência e afirmação de poder entre governo local e governo central.

Se por um lado podemos compreender o porquê da não aplicação do método das partidas dobradas ao nível do governo local, principalmente no que diz respeito à importância da receita, conforme se demonstrará ainda neste estudo, por exemplo no caso do Município do Porto, por outro lado, facilmente podemos verificar a ausência de pessoas qualificadas para assistir a contabilidade neste novo método. Aqui podemos verificar uma vez mais o papel do Estado como agente dominante do processo de institucionalização, particularmente influenciando a tomada de decisão ou não tomada de decisão: implementa-se ou não o método das partidas dobradas ao governo local? Atendendo a que a principal das intenções seria a pronta arrecadação da receita, Pombal estaria mais interessado no controlo e na arrecadação daquela que constituía um maior volume: o negócio das colónias, pela sua grandeza e pela sua importância. Mais uma vez se realça a necessidade de formação para aplicação, de forma mais rápida, do método das partidas dobradas em todo o território, sendo que nas colónias é aplicado um modelo mais simplificado. Existe implicitamente um conflito de interesses e se não há conflito, então não é necessário exercer poder (Clegg 1987, 1989; Hardy e Clegg 2006; Lawrence et al. 2001). Ora, se por um lado torna-se necessário reorganizar administrativa e financeiramente o Estado ao nível do governo central, e para isso necessitamos de pessoas com formação adequada para os respetivos lugares; por outro lado, a importância da receita do governo local, no caso do Município do Porto, não justificará, entendimento nosso, o investimento inicial na formação de pessoas adequadas para os respetivos lugares, ao nível do governo local. Apesar disto existe uma manipulação de poder, sob a forma como a receita deve ser arrecadada e registada nos cofres do Tesouro no governo central.

O advento do liberalismo traz consigo uma forte componente sobre as municipalidades, reforçado pelo Decreto de 16 de maio de 1832, onde determinava que os concelhos fossem dirigidos pelos provedores (Serrão 1985a). Ainda no mesmo Decreto são lançadas as bases jurídicas da reforma administrativa liberal, onde se substituí as estruturas administrativas tradicionais, pelo sistema administrativo moderno (Manique 1989, p.10). Este novo sistema, que não era mais do que “retalhos informes dos códigos e das leis francesas (...) que mais

promoveram entre nós a discórdia e a desordem do que a uniformidade e sistema nos diferentes ramos da administração pública, desprezando o fundo institucional das épocas anteriores e chocados os povos afeitos às liberdades municipais” (Manique 1989, pp.10-11). É referido ainda por Marcelo Caetano, citado por Manique (1989, p.11), que o insucesso do novo sistema administrativo se deve a dois pontos essenciais: o estrangeirismo dos seus preceitos e a o desrespeito pela tradição municipal da Nação, a qual teria reagido violentamente à tentativa de aniquilação das liberdades municipais a que estava habituada. Uma outra resistência entre poder central e poder local é destacada em Serrão (1985, p.220), onde é referido que a reforma administrativa viria a dar mais força ao poder local (pós 1832), sendo determinado que os rendimentos municipais com que os povos contribuía para as despesas dos respetivos concelhos deixassem de ser entregues às recebedorias da Fazenda. Esta arrecadação da receita por parte das recebedorias foi também objeto de contestação, protestos e críticas por parte das câmaras municipais, por serem consideradas demasiado dispendiosas pelo grande número de empregados que comportavam (Manique 1989, p.115). A Carta Constitucional de 1826, vem mencionar a necessidade de se atribuir a um Tribunal, designado de Tesouro Público, a administração das receitas e das despesas do Estado, no artigo 136º. Apenas em 1832 e pelo decreto reformador de Mouzinho⁵⁷, é criado o referido Tribunal, apesar de entrar em funcionamento apenas em 1849, tal como mencionado anteriormente.

6.4.1 O Sistema Contabilístico e o seu impacto no Governo Local

O método das partidas dobradas é implementado ao nível do governo central, sendo que o sistema contabilístico no governo local continua com o método das descargas ou método das partidas simples – base de caixa. O novo sistema contabilístico não teve impacto no governo local, conforme se pode verificar no Alvará de 23 de julho de 1766⁵⁸, e conforme já referido anteriormente neste estudo, onde apenas indica um método de registo, sem, contudo, se assemelhar ao método das partidas dobradas. Aliás o Decreto de 23 de julho de 1766 vem reforçar que apesar do Erário Régio ter entrado em vigor as receitas continuam a entrar tardiamente e continua o descuido de muitos ministros e demais cobradores de impostos. Daí estabelecer regras e normalizar documentos e procedimentos no sentido de agilizar e tornar

⁵⁷ Decreto Nº 22 de 16 de maio de 1832.

⁵⁸ Decreto 23 de julho de 1766 registado na Chancellaria Mor da Corte e Reino, no livro das Leis, a folhas 18.

efetiva e pronta a receita arrecadada e a arrecadar. Como ainda podemos verificar a seguir, no caso do Porto, e em particular a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, apesar de ser uma organização régia com ligações ao poder local, Pombal, para esta, estabelece desde logo como base de escrituração mercantil, o método das partidas dobradas, evidenciando aqui saber bem o que pretendia para o poder local e para a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro. Importa ainda referir que Pombal sabia quando obrigar ao uso do método das Partidas Dobradas. Por exemplo no Alvará de 21 de fevereiro de 1766⁵⁹, é feita a referência à notória utilidade que tem sido o novo método estabelecido em 22 de dezembro de 1761 para a arrecadação da receita em favor da Fazenda Real. Também refere ser igualmente notória a falta do mesmo método e a sua separação por diversas repartições, dos bens confiscados dos réus condenados pela sentença do juízo da inconfidência e pela companhia de Jesus, que desde que foram expulsos, tem sido incompleta e ao ponto de se fazer quase impossível a arrecadação desses bens e que se estabeleça agora o referido método e ordem, com que se arrecadam os outros bens.

Ao longo dos sete parágrafos vai fazendo a descrição sobre a forma como devem ser registados, fazendo referências e ligações ao Decreto que instituí o Erário e o método das partidas dobradas. Podemos ainda referir, e como será explicado ainda neste capítulo, e de acordo com os conceitos de Lawrence et al. (2001, pp.624-626), em 1766 ainda existe incompreensão no novo método e no processo de arrecadação e escrituração, pelo que a sua institucionalização ainda se encontra em fase de evolução (ver Imagem 23).

VII. Obviando a todo o embaraço, que possa retardar a prompta execução deste Meu Alvará por falta de clarezas necessarias para se executar o conteúdo nelle: Ordeno; que avisando o Escrivão da Thesouraria Mór do Meu Real Erario a qualquer Ministro, ou Pessoa de qualquer graduacão, ou condiçãõ, que seja, que a bem do Meu Real Serviço necessita de quaesquer Livros, ou Papeis; concernentes aos referidos Bens, e arrecadação delles; os ditos Ministros, ou Pessoas; respondão com a prompta, e effectiva remessa do que lhe for pedido, estando em seu poder; sem dítvida; ou dilação alguma, debaixo das penas de suspensão dos Officios, que tiverem, e das que reservo ao Meu Real Arbitrio contra os que não tiverem Officios, de que seião suspensos.

Fonte: Alvará de 21 de fevereiro de 1766

Imagem 23 – Parágrafo VII

⁵⁹ Alvará de 21 de fevereiro de 1766 determinando que os Cofres do Fisco passem para o Erário Régio, onde refere a aplicação do novo método para a arrecadação e distribuição dos bens confiscados aos réus condenados pela sentença da Junta da Inconfidência (12 de janeiro de 1759) e à Companhia de Jesus (25 fevereiro de 1761).

6.4.2 O sistema contabilístico nas relações entre o governo local e a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro

Meyer e Rowan (1977) referem que as técnicas contabilísticas tornam-se crenças inquestionáveis nas organizações, mostrando que existe uma gestão responsável. A Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto-Douro, cujos estatutos são constituídos por 53 parágrafos, foi uma empresa privilegiada, de carácter monopolista, confirmada por Alvará Régio de 10 de setembro de 1756, pelo Rei D. José I (Oliveira 2009; 2013; Sousa 1991; Sousa et al. 2003). A Companhia Duriense, nos seus estatutos, e na sua organização administrativa, seguia os moldes da Companhia Geral de Comércio do Grão-Pará e Maranhão, fundada em 1755, com o intuito de fomentar e controlar a atividade comercial com as capitânias do Grão-Pará e Maranhão no Brasil (Oliveira 2013, p.78). Os parágrafos 1 a 9 estabelecem o corpo político para o governo da companhia duriense, sendo um provedor, doze deputados, seis conselheiros, e um secretário, e, ao livre arbítrio e eleição destes, um juiz desembargador, um fiscal desembargador, um escrivão, um meirinho, caixeiros, feitores, administradores, comissários e escrivães (Sousa 1991; Sousa et al. 2003). A companhia geral da agricultura e das vinhas do alto douro estava obrigada à observância das leis mercantis e à boa-fé do comércio.

Os estatutos gerais da companhia referem-se à necessidade da existência da contabilidade, como forma de sustentar a proposta de repartição de dividendos aos acionistas e como forma de prestação de contas pelas juntas cessantes às novas juntas, assim como à respetiva Coroa (Oliveira 2013, p.74). A demonstração do estado da Companhia do Grão-Pará e Maranhão em 1759, conforme observado por Oliveira (2013, p.83), são claramente assentes no método das partidas dobradas muito vinculadas de relato e classificação de operações. De todas as companhias, os estatutos particulares previam explicitamente a obrigatoriedade da contabilidade seguir o método das partidas dobradas, onde: “...aplicará o provedor um especial cuidado a que na contadoria se achem os livros em dia escriturados por partidas dobradas, conforme o ordinário estilo mercantil e não de outra sorte (Oliveira 2013, p.77). Contudo, e se o método contabilístico e as suas técnicas adotadas evidenciam uma gestão responsável, é referido em Sousa (1991, p.74) que a companhia com uma administração mercantil com “*tanto deputado, tanto conselheiro, caixeiros sem conta, feitores, comissários, escrivães de comissários, e tudo mais que se entenda para bom governo da companhia, ... fazem uma administração dispendiosa que é inteiramente contrária à simplicidade mercantil, fazendo diminuir o preço das compras,*

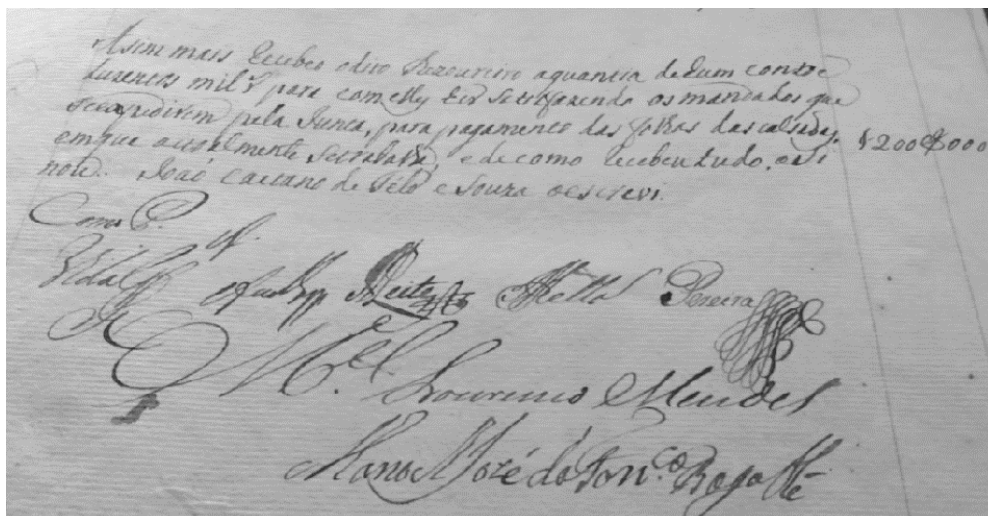
aumentar o das vendas sem o lucro dos acionistas e com danos para o comércio”. Refere ainda que um corpo gigantesco é um corpo dispendioso, mas não é mais ativo nem mais célere (Sousa, 1991).

A respeito do conhecimento para o exercício dos cargos e das funções a desempenhar, Pombal usava aqui o poder legislativo para implementar o método das partidas dobradas nas companhias monopolistas, por um lado no sentido da coação, e por outro, pela exigência de conhecimentos para o exercício dessas funções dentro das organizações (Gomes 2007). A aprendizagem do método das partidas dobradas e a sua difusão também ocorria através da experiência prática do dia-a-dia (Gomes 2007), pelo que podemos destacar o papel da Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro nesta difusão através do envolvimento de pessoas, oficiais e aprendizes que trabalhavam na companhia, e, de uma forma particular tomavam conhecimento com as habilidades técnicas que o método necessitava; os comerciantes que com a companhia faziam negócio e as técnicas que se iam passando entre estabelecimentos sobre o modo de atuar e de estar no comércio e, finalmente, as transferências de conhecimentos entre as pessoas de organizações do setor privado com a companhia e vice-versa.

No que se refere à transferência de conhecimentos, também podemos verificar a existência de pessoas que participavam na liderança dos destinos do Município do Porto e que tinham ligações com a Companhia, onde estiveram representadas durante várias gerações (governo municipal e companhia geral da agricultura e das vinhas do alto douro) (Albuquerque 2004). Ainda segundo a autora (2004, p.135) a companhia não trouxe apenas riqueza para a região e conseqüentemente para o país, também implicou uma interferência notória do quotidiano portuense, nomeadamente o desenvolvimento controlado das explorações vinícolas e o conseqüente comércio, as receitas extraordinárias oriundas dessa atividade para a remodelação urbana da cidade e área envolvente. A transferência física de pessoas fornecem também os meios para a transferência de técnicas contabilísticas e de pensamento de uma organização para a outra, colocando também em evidência uma forma de isomorfismo coercivo (impostas pelo governo central) e normativo (nomeados e colocados em diferentes funções pelo seu estatuto e conhecimento) (Gomes 2007).

Outras organizações locais não foram estudadas para este caso, ficando apenas o registo de que existiam os vários livros da cidade, como já referido, denominados de cofres ou contabilidades, onde a receita necessária para fazer face à despesa era transferida entre cofres,

sempre que houvesse necessidade. Por exemplo, o cofre da Imposição do Vinho com destino ao Cofre das Obras Públicas, para fazer face a uma necessidade de pagamento das “Folhas das Calçadas” por requerimento da Junta das Obras Públicas, no valor de um conto e duzentos mil reis (1.200,000) (ver imagem 24).



Fonte: Cofre das Obras Públicas - AHMP

Imagem 24 - Cota A-PUB/3540, p. 3

6.5 Influência das elites

A influência das elites governativas são o resultado de uma orientação premeditada dos líderes no sentido de implementar reformas com vista a uma regeneração de práticas e políticas institucionalizadas. Esta orientação traduziu-se numa reorganização das posições sociais com a ascensão de novos grupos e interesses. Uma análise prosopográfica das origens sociais e do perfil ocupacional sobre as elites políticas ajudam a compreender as determinantes da ação política.

6.5.1 Marquês de Pombal

A figura de Pombal é retratada na história como amado por uns e abominado por outros devido às suas ações como grande reformador da sociedade portuguesa, pela resistência aos ingleses, pela modernização da administração do Estado, pela promoção do comércio e das manufaturas, pela reorganização do setor vinícola duriense, produção e exportação do vinho,

pela expulsão dos Jesuítas, pela reforma da Universidade e estudos menores, pelo controlo da inquisição e pelo controlo e vigilância da nobreza de corte (Pedreira 1995, p.41)

Como se pode ver em Gomes (2007, pp. 114-124), Pombal representa o poder político da época e como fazendo parte de uma elite iluminada cuja principal preocupação era a compreensão da organização imperial e económica, influenciada pelo poder e riqueza de França e da Grã-Bretanha. O sistema da contabilidade pelo método das partidas dobradas, possivelmente importado de França por Pombal. Enquanto na segunda metade do século XVIII, as finanças caracterizavam-se por um modelo de dispersão contabilística e orçamental, a reforma Pombalina vai incrementar um modelo que invoca o interesse público, pretendendo implementar um modelo com padrões de normalização para as instituições públicas. Pombal exigia reformas com o propósito da reorganização administrativa e financeira do Estado, mas ao nível dos resultados práticos, estes eram difíceis de alcançar. Era necessária instrução pública de forma a que a sua reforma se pudesse ser entendida e de alguma forma manter-se no tempo. Tal como aconteceu em França com Colbert (Soll 2014, p.135), Pombal não consegue estabelecer o uso das partidas dobradas para os negócios governamentais em geral, nomeadamente ao nível do poder local. Por um lado, devido ainda a uma vasta administração medieval que se vivia ao nível do poder local, quer na forma de atuar quer no espaço geográfico, onde Portugal se assemelha a uma manta de retalhos, pela sua divisão geográfica em múltiplos concelhos (Monteiro 1993, pp.303-307), e, por outro lado, devido às inúmeras pessoas ligadas ao poder local, que pouca ou nenhuma instrução tinham ao nível do saber ler e escrever (Silva 2014, Monteiro 1993, p.326).

A administração de Pombal remete-nos para a centralização das contas públicas, reunindo em si mesmo toda a segurança e ao mesmo tempo reduzia a delegação noutras pessoas. Por outro lado, com a sua destituição por parte de D. Maria I, após a morte de seu pai D. José I, o Erário Régio e o método das partidas dobradas tinham os seus dias contados. Por um lado, era necessário que este método tivesse ficado bem aprendido por todos os intervenientes e houvesse interesse em manter o referido método. Por exemplo podemos desde logo verificar pelas designações que o Erário Régio foi tendo durante a sua vigência e após a destituição de Pombal: O diploma de criação de 1762 surge com a tripla denominação de Erário Régio, Real Erário e Tesouro Geral. Com a revolução liberal de 1820 o Erário Régio passa a denominar-se Tesouro Público. Em 1823, depois da Vila-Francada, retomará a designação de Erário Régio ou Real Erário, num claro retomar das ideias absolutistas. Passa a Tribunal do Tesouro Público por via

da Carta Constitucional de 1826 e com o regresso de D. Miguel a Portugal e o retomar das ideias absolutistas, retoma também a designação de Erário Régio ou Real Erário (Moreira 1977). Por outro lado, e pelas ideologias atrás referidas, como poderemos verificar no que se refere ao atraso da entrega das contas públicas, o novo método foi “abandonado” ou relaxado antes da sua extinção em 1833. A necessidade de vingar uma nova ideologia e com reformas marcantes, onde podemos mais uma vez aplicar o conceito de Snook (*Practical Drift*). A instabilidade política e o medo do controlo que este método poderia oferecer no que se refere ao estado das contas públicas, por exemplo, no que diz respeito à pronta entrega da receita no Erário Régio pode ainda ser determinada pela incompreensão da forma de registar o referido método. Os novos modelos e práticas de registo da contabilidade segundo o método das partidas dobradas decorrem segundo um processo de organização do Erário Régio, no espaço e no tempo, de acordo com a disciplina, vigilância e poder definidos por Foucault.

A atividade de governo do Antigo Regime é assumida à imagem do Rei, onde o processamento dos assuntos é o da gestão informal, exercida diretamente ou através de agentes livremente escolhidos, nomeadamente juntas, comissários, secretários e intendentos (Subtil 2006, p.158). Ainda no seguimento de Subtil (2006, p.160), esta atividade é dirigida por razões específicas (razões do Estado) tendentes a organizar a sociedade impondo-lhe uma ordem. O governo de Pombal legitima-se, estabelecendo essa ordem, planificando reformas e levando-as a cabo, mesmo contra os interesses estabelecidos. O reforço da máquina do estado é apoiado no Rei como símbolo e critério da legitimidade das leis (Serrão 1984, p.358). Neste contexto, e de acordo com o Alvará de 23 de novembro de 1770, sobre o direito consuetudinário relativamente à confirmação dos ofícios (e ainda de acordo com as Leis e Costumes que se aplicam em todas as Nações polidas da Europa), se passassem aos filhos, apenas se estes fossem hábeis e idóneos, vem quebrar a sucessão dos ofícios por sanguinidade, anteriormente legitimada pelo uso e costume da sociedade.

A figura de Pombal destaca-se como um déspota esclarecido partilhando com o absolutismo a exaltação do Estado e do poder soberano, animado ainda pelos ideais do progresso. Contudo a ele também se deve a reforma do ensino e de uma cultura filosófica, que afetará os séculos seguintes e guiará a nação para o despertar do liberalismo.

6.5.4 Mouzinho da Silveira

O estudo sobre Mouzinho da Silveira, enquanto figura central da revolução liberal e enquanto reformador e legislador, caracteriza-se por uma personagem polémica que ditou o programa do governo da nação a partir de 1832. Mouzinho, combina a experiência de magistrado com a experiência do que lera em Inglaterra e em França, para projetar para Portugal uma sociedade liberal (Manique 1898, p.48). As reformas assentam em três pilares fundamentais: leis reguladoras das finanças públicas; administração civil e administração judicial. Os princípios destas reformas exarados na nova legislação alteraram significativamente as normas vigentes, extinguindo-as, passando a nova forma da administração pública a pautar-se por um sistema centralizador (Rodrigues 2011, p.126). Mouzinho, no relatório aos Decretos de 16 de maio de 1832, refere que todos estes princípios seguiam de perto a legislação francesa, e, pretendia com a máxima brevidade destruir a “*velha máquina do estado absolutista*” e impor a nova legislação, como “*única forma de encaminhar a Nação para o progresso*” (Manique 1989, p.88). As mudanças organizacionais pretendidas são entendidas num padrão aceite e generalizado, de que estas são as melhores práticas.

O preâmbulo às leis, quer para Pombal quer para Mouzinho, revestiam-se de uma extrema importância, porque aí, ensinavam e descreviam a maior parte das causas com que as monarquias tinham sido reduzidas a tanta decadência, e as disposições delas fazem ver os remédios para a cura de tão graves males (Franco 2006, p.552). As reformas idealizadas por Pombal e por Mouzinho, em conformidade com os pressupostos subjacentes no quadro da teoria institucional, assumem as características de isomorfismo mimético, onde a imitação configura um papel fundamental: as reformas, apesar de novas para Portugal, têm uma forte inspiração na legislação de França, conferindo legitimidade e credibilidade. Por sua vez, Mouzinho, remete através das suas leis mudanças para o poder local. Enquadrado numa lógica de isomorfismo normativo, onde os modelos e as práticas se difundem rapidamente. De acordo com o texto abaixo apresentado, o relatório ao Decreto N° 22 em 16 de maio de 1832 tem intenção de tornar as contas públicas ao nível do governo local (ver Imagem 25).

Em contabilidade tudo é imperativo, pois que as relações são de tal modo dependentes umas das outras, que a menor interrupção destroe a própria natureza dessas relações. A magistratura administrativa deve dar annualmente uma conta das despesas ao Conselho Municipal, que approva a dita conta, e persegue a Authority no caso de concussão, ou de prevaricação. Esta conta faz-se publica

Fonte: Nº 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832

Imagem 25 - Relatório aos Decretos Nº 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832

Os governos na senda do liberalismo, pautavam-se por ideais de liberdade e de informação, sendo de notar que este novo sistema por um lado era enriquecedor porque tornavam as contas públicas no sentido da prestação de contas, mas por outro lado estavam sujeitas a julgamento e responsabilização. Conforme refere Soll (2014, p.20) “... mesmo com, o aparecimento dos governos nominalmente abertos e eleitos, a responsabilização no século XIX era muitas vezes inatingível”. Veja-se por exemplo o caso da Inglaterra do século XIX, evoluída e no centro do mundo financeiro, a administração financeira foi contaminada por corrupção e irresponsabilidade.

6.6 Em resumo

O papel da contabilidade nas relações entre o poder central e o poder local foram abordados neste capítulo em relação ao Município do Porto. O período deste estudo contempla alterações significativas em termos de governo e de ideologias políticas, tendo como consequência; as reformas implementadas em diferentes momentos: Absolutismo e Liberalismo. As causas são comuns a ambos os governos: a pronta e rápida arrecadação da receita. Apesar disso, e em períodos distintos da sociedade portuguesa, o sistema contabilístico adotado por efeito das reformas implementadas, influenciou e foi influenciado pelo contexto. Por um lado, no período absolutista, o regime de centralização da administração pública implementado pelo Erário Régio e com ele; o método de escrituração da contabilidade segundo as partidas dobradas. Por outro lado, no período liberal, o abandono da escrituração da contabilidade segundo as partidas dobradas, levada ao desleixo, com a consequente extinção e reformulação do sistema contabilístico, para o sistema de base de caixa, ou partidas simples. As reformas são justificadas em ambas as situações, pela legitimidade e credibilidade que confere a sua aplicação nas nações polidas da Europa. Ao nível do governo local, o sistema de

escrituração da contabilidade pelo método das partidas dobradas não chegou a ser implementado, apesar de, na companhia régia duriense, com ligação ao Município do Porto, o referido método ser aplicado. A instrução e a cultura exerceram também neste período de estudo, uma influência significativa para o desenvolvimento, quer económico quer social e essencialmente cultural. Mesmo antes da Reforma de 1772, a Universidade de Coimbra já atendia ao imperativo político de formação de uma “*elite dirigente*”; aliás, como sublinha Subtil (1997, 964), transformada em pólo dominante do poder, e não estranha que a nova “*nobreza de toga*”, político-administrativa, saída do consulado pombalino tivesse caucionado as suas reformas à reforma da Universidade de Coimbra (1772), a que corresponderia uma nova centralidade académica no sistema político absolutista.

Das contribuições influenciadoras destacamos Pombal e Mouzinho da Silveira, como elites governativas, que pelas suas ações e reformas, influenciaram a contabilidade e o papel desta na administração pública.

No capítulo seguinte será efetuada a análise e discussão de resultados relativa à contabilidade e o Município do Porto no que diz respeito à institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização das práticas de registo contabilístico.

CAPÍTULO VII – A CONTABILIDADE E O MUNICÍPIO DO PORTO: INSTITUCIONALIZAÇÃO, ESTABILIDADE E DESINSTITUCIONALIZAÇÃO

7.1 Introdução

No capítulo quatro efetuamos o enquadramento metodológico a seguir neste estudo de investigação. No sentido de dar resposta às questões formuladas, e que serviram de guia para a recolha de dados e avanço da investigação, dividiu-se este capítulo em seis secções. Neste contexto, na análise e discussão de resultados, na primeira secção será dada a resposta à questão de investigação sobre as práticas contabilísticas adotadas no Município do Porto em ambos os períodos. Na segunda secção caracteriza-se o papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo central e o governo local, com ênfase nas receitas do Município do Porto que dão entrada no Erário Régio na Contadoria Geral das Províncias do Reino e das Ilhas dos Açores e da Madeira, e a institucionalização dessas práticas. Na terceira secção é dada resposta à questão formulada sobre o papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo local e diferentes organizações com relações com o governo local: a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro. Com base no contexto e na época conturbada vivida na nação portuguesa entre o absolutismo e a ascensão do liberalismo e das ideias reformuladoras da sociedade e do homem, a quarta secção tem por finalidade dar resposta à questão sobre a influencia da instrução e da cultura na aplicação do sistema contabilístico adotado nas várias épocas. Na quinta secção e face às evidencias recolhidas sobre os atrasos no registo das receitas no Erário Régio e tendo por base as normas impostas sobre a pronta arrecadação, entrega e registo da receita, a resposta irá de encontro à questão formulada sobre o papel do Município do Porto na desinstitucionalização das práticas contabilísticas de registo da receita. Por último, na sexta secção, atendendo à importância da receita do Município do Porto no Erário Régio, será respondida a questão formulada sobre a relevância do governo local para a implementação e prossecução das políticas contabilísticas determinadas pelo governo central.

7.2 Análise e discussão de Resultados

Decorrente da organização deste estudo de investigação, pretende-se neste capítulo dar resposta às questões de investigação formuladas, à luz da evidência empírica recolhida e do quadro teórico apresentado e descrito na revisão da literatura.

7.2.1 Práticas contabilísticas adotadas no Município do Porto

A Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761 procede à criação do Erário Régio e com ele é implementado o método das partidas dobradas para o registo da contabilidade na administração pública. Os pressupostos subjacentes à reorganização administrativa e financeira do Estado, são referidos no preâmbulo das leis, onde descrevem as causas e as soluções para a execução e legitimação das reformas. As causas apontam os atrasos consecutivos da arrecadação e entrega da receita no Erário Régio, sendo que a solução encontrada passa pela aplicação do método das partidas dobradas na administração pública. Esta resolução é legitimada com a alusão da aplicação do mesmo método nas nações mais “polidas” da Europa.

Na reorganização da administração central, no que respeita ao modo de registo contabilístico, foi adotado o método de escrituração mercantil: o método das partidas dobradas, em vigor desde 1762 a 1833. Com base na evidência recolhida junto do Arquivo Histórico do Tribunal de Contas e no que se refere à Contadoria Geral das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira, os livros Mestre com as cotas 2699 a 2715 relativo aos anos de 1762 a 1833, refletem essa aplicação.

Quanto à reorganização da administração local, e em particular o Município do Porto, com base na evidência recolhida junto do Arquivo Histórico do Município do Porto, foram encontrados uma diversidade de livros denominados de Cofres, relativos a: Cofre das Rendas da Cidade ou Cofre da Cidade, Cofre do Sobejos das Sisas, Cofre da Imposição do Vinho, Cofre das Fortificações, Cofre dos Cativos ou Cofre dos Enjeitados, Cofre dos Correntes e Livros das Próprias. Analisados os respetivos livros, foram verificadas algumas situações: a primeira delas é que estes livros, denominados de Cofres, assumem essa designação desde as Ordenações Filipinas; em segundo lugar, por exemplo, os livros num total de vinte e cinco, relativos ao Cofre dos Bens do Concelho, com as cotas A-PUB/343 a 3467 são relativos aos anos de 1450 a 1828; em terceiro lugar, o modo de registo é sempre o mesmo durante estes anos; por último,

constatamos que este Cofre, cujo fim se destina ao registo das receitas municipais regulares e às despesas gerais e correntes da administração municipal estas, são efetuadas quando efetivamente recebidas ou pagas.

Face ao exposto verificamos tratar-se do método de registo da contabilidade numa base de caixa – partidas simples, e que a reorganização administrativa e financeira do Estado, segundo o método das partidas dobradas não chegou a ser aplicada ao nível do governo local.

Relativamente à forma como decorreu o processo de institucionalização das práticas contabilísticas, no período de 1762 a 1833, não tiveram alterações relativamente ao que já era aplicado desde o século XV, e que corroboram que estas práticas se encontram legitimadas pelo uso e costume.

A Teoria Institucional foi aplicada como construção teórica para explicar o funcionamento e evolução das organizações, sobre o ponto de vista político, económico e social (Scott e Meyer, 1994). O enfoque recai ainda sobre o carácter social e coletivo do comportamento humano, sujeito e condicionado a regras estabelecidas nas organizações, e que condicionam a sua atuação, mas evidenciam o poder das estruturas organizacionais (Baxter e Chua 2003). O Município do Porto, enquanto organização controlada e coordenada, está imbuída de um conjunto de ações traduzidas em hábitos ou costumes, e que se se refletem num padrão aceite e generalizado. Estas ações, conferem às organizações “as melhores práticas” legitimando-as no seu contexto (DiMaggio e Powell 1983, 1991; Meyer e Rowan 1977; Sherer e Lee 2002; Tolbert e Zucker 1999).

7.2.2 O papel do sistema contabilístico nas relações entre governo central e governo local

O objetivo do sistema contabilístico adotado ao nível do governo central, além de consistir na reorganização administrativa do Estado, tinha em vista a correta aplicação do método das partidas dobradas. Nas relações entre o governo central e o governo local, esperava-se que o novo sistema contabilístico fosse determinante para a pronta e efetiva arrecadação da receita, assim como na sua pronta entrega no Erário Régio. Aliás, como já referido, o atraso na arrecadação, a divisão de rendas por muitas repartições e a sua entrega ou descaminho dos cofres da Fazenda Pública, era uma das causas da reorganização e legitimação da reforma pretendida por Pombal. Com base nas evidências recolhidas, o novo sistema contabilístico, além de não ter

sido adotado no governo local, não foi determinante para a pronta e efetiva arrecadação da receita. Para o esclarecimento desta questão, focalizamos o nosso estudo nas receitas do Município do Porto, quanto ao tipo e quanto às entregas efetuadas.

7.2.2.1 As receitas do Município do Porto

A chancelaria régia é a entidade responsável pela redação, validação e expedição dos atos escritos do Rei. O exercício do poder régio a partir dos séculos centrais da Idade Média, teve como desenvolvimento fulcral a emissão crescente destes atos em relação aos súbditos, pese embora o facto de estes atos régios, na sua esmagadora maioria se deverem essencialmente ao exercício da graça régia. “*Governar não era, portanto, aplicar normas pré-estabelecidas, mas consistia antes na criação de direitos desiguais*” (Marques e Serrão 1996, p.530). Estes direitos desiguais consistiam na outorga a instituições ou indivíduos prerrogativas próprias, singulares, diferindo caso a caso. Nisto configuram-se os privilégios e isenções concedidas. Apesar do objeto de estudo se centrar no século XVIII e XIX, muitos destes privilégios e isenções ainda se mantêm e remontam à Idade Média. Ainda de acordo com os autores (Marques e Serrão 1996), já é tradição antiga e que remonta ao século XIV, que à Coroa cabia o poder de intervir de forma mais ativa no lançamento de impostos. Relativamente aos rendimentos do Rei, embora numa fase inicial se reportasse na exploração dos seus domínios e património, nomeadamente sobre as terras régias, direitos sobre a amoedação e sobre a exploração de minas, a evolução do poder régio é associada a uma evolução ao nível da organização territorial, da potencialidade do exercício do poder sobre o território e sobre os seus habitantes. Também a evolução crescente verificada desde a época expansionista e as conquistas de territórios levou a que a tributação tivesse ganho importância, atraindo “*gente de cabedais e dedicadas à atividade mercantil*” (Marques e Serrão 1996, p.532). Consequentemente os impostos também ganham importância e relevo quer para o sustento e manutenção do Município do Porto quer para a Coroa, por via da entrada no Erário Régio.

À Contadoria Geral das Províncias do Reino e Ilhas os Açores e Madeira, competia fazer entrar no Tesouro: direitos e rendas das correições, provedorias, tesourarias, recebedorias e contratos das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira. Os valores das receitas do Município do Porto eram entregues e refletidos nos Livros Mestre dessa Contadoria. Da análise

efetuada aos registos nos Livros Mestre desta Contadoria, identificamos vários Cofres cujas entradas são provenientes do Município do Porto (Real de Água, Alfândega, Fortificação, Dobro da Sisa, Cativos, Decima, Sisa Singela, Terça do Reino, Contribuição Extraordinária da Defesa, Direito dos selos, Sobra das Sisas), já referidos no capítulo IV.

Apesar de, na secção anterior terem sido referidos vários cofres do Município do Porto registados nos Livros Mestre da Contadoria Geral das Províncias do Reino e Ilhas os Açores e Madeira, a opção de análise recaiu apenas em alguns, pela sua importância em termos de estudo longitudinal e que se aplicaram durante o tempo em que o Erário Régio se manteve em funcionamento e pela importância em termos monetários, conforme será explicado em cada secção.

7.2.2.1.1 Dobro da Sisa e Sisa Singela

A Sisa como imposto tem uma tradição bastante antiga e foi introduzido pelos povos no sentido de acudir às guerras e às despesas extraordinárias que estas geravam (Monteiro 1993, p.213). Ainda conforme refere o autor, as cortes, aproveitando-se dessa tradição ancestral decretaram o imposto da Sisa como medida extraordinária desde 1291, conforme a carta de foral dada ao Porto por D. Hugo (poucas transações escaparam às apertadas malhas daquela rede tributária). A sisa pagava-se por tudo o que se comprava ou trocava, à exceção, entre outros, do pão cozido, do ouro e da prata (Monteiro 1993, p.214). A partir de meados do século XVI, as sisas tornaram-se numa renda fixa, no valor de duzentos contos de reis, por um prazo de 150 anos (Monteiro 1993, p.214), e os concelhos dividiam as sisas em ramos, consoante o tipo de produtos sobre que incidiam. Inicialmente imposta sem a intervenção do Estado, devido à sua evolução e volume, tornou-se uma receita importante. Com várias contestações, no relatório ao Decreto de 19 de abril de 1832, Mouzinho refere-se à legislação da sisa como:

“monstruosa, não é bem aplicada e há milhões de abusos, os quaes tem sido outros tantos bens, ou corretivos, porque nos Países de Leis semelhantes, os Póvos existem porque as leis se não executam, mas onde ellas se executam é impossível que exista Liberdade ou Virtude Cívica: Portugal é um exemplo dessa asserção, ... sem ellas o Estado se teria dissolvido, ... Esta Legislação deve ser reformada.”(p.34).

Continua ainda no mesmo relatório que:

“os legisladores antigos sempre conheceram os inconvenientes das sisas, mas no tempo deles não era conhecida a teoria das contribuições, nem a análise de formação de valores, e não souberam renunciar a renda actual, para formar renda maior” (p 35).

Com efeito, foi Mouzinho da Silveira quem pôs termo a essa injustificável discriminação entre habitantes de um mesmo país e que restringiu o tributo aos contratos das vendas e troca dos bens de raiz, que igualou para todo o território português pela aplicação da taxa única de 5%, conforme se pode ver na Imagem 26.

Tomando em consideração o Relatório do Ministro e Secretario d'Estado da Repartição da Fazenda Hei por bem Decretar, em Nome da Rainha, o seguinte

Artigo 1.º Desde o primeiro de Janeiro de mil oitocentos trinta e tres se não pagará mais Siza alguma por nenhum titulo, e sobre nenhum contrato, senão de vendas e de trocas de bens de raiz

Art. 2.º Este imposto será reduzido a cinco por cento sobre o preço do Predio nas vendas, e sobre a diferença do valor dos Predios saldada a dinheiro, ou a valores em bens moveis, ou semoventes, nas trocas.

Art. 3.º Este Imposto será geral em todo o Reino de Portugal, Al-

Fonte: Decreto de 19 de abril de 1832

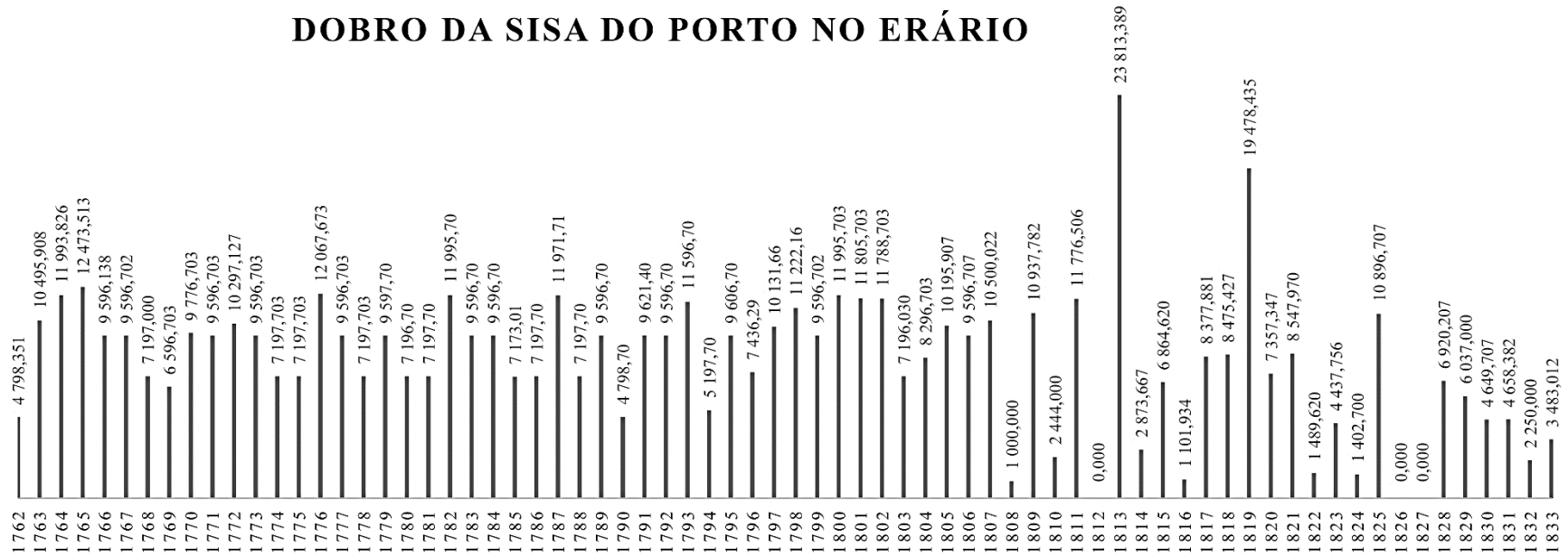
Imagem 26 – Artigos 1 a 3.

O citado decreto entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1833, dispondo que a quota de sisa era de 5% sobre o preço do prédio nas vendas e sobre a diferença dos valores dos prédios, nas trocas. Os Gráficos 1 e 2, relativos ao Dobro da Sisa e À Sisa Singela, evidenciam os valores do Município do Porto que deram entrada no Erário Régio, na Contadoria das Províncias e do Reino e das Ilhas dos Açores e Madeira desde 1762 a 1833. Do período de análise e que se reporta a 72 anos (1762 a 1833) o valor arrecadado do dobro da sisa, corresponde ao total de 577.401,158 reis (quinhentos e setenta e sete contos, quatrocentos e um mil e cento e cinquenta e oito reis), o que corresponde a uma média anual de 8.019,460 (oito contos, dezanove mil, quatrocentos e sessenta reis).

Da análise efetuada no Gráfico 1, podemos verificar que no ano de 1813 foi entregue na contadoria, o valor de 23.813,389 reis (vinte e três contos, oitocentos e treze mil, trezentos e oitenta e nove reis), e no ano de 1819 regista-se o valor de 19.478,435 reis (dezanove contos, quatrocentos e setenta e oito mil, quatrocentos e trinta e cinco reis). As verbas relativas a estes dois anos aparecem em destaque relativamente aos outros anos. Por um lado, no ano de 1812;

não temos registo deste tipo de receita entrada no Erário Régio, pelo que no ano seguinte, o valor da receita espelha, além do ano de 1813, o valor recebido relativo a anos anteriores, nomeadamente a receita do ano de 1812. Por outro lado, e apesar de nos anos entre 1814 e 1818 se verificar registo de entrada de receita, podemos também visualizar no mesmo gráfico que os valores relativos aos anos de 1814 e 1816 são reduzidos, comparativamente com os outros anos.

DOBRO DA SISA DO PORTO NO ERÁRIO



Fonte – Dados recolhidos dos Livros Mestres – Cotas 2699 a 2715

Gráfico 1 – Dobro da Sisa do Porto no Erário Régio

Destes dois períodos analisados (1813 e 1819), e conforme podemos ver na Tabela 2, apesar dos valores darem entrada e terem sido efetuados os registos na Contadoria nos anos de 1813 e 1819, os valores correspondem à receita de anos anteriores. No ano de 1813 a receita arrecadada deste imposto, reporta-se aos últimos seis anos, onde podemos ver receita relativa ao ano de 1807, cobrada em 1813, assim como receita do ano de 1808 e seguintes, registada também em 1813.

A análise da Tabela 2 face às datas de arrecadação descritas anteriormente e relativamente ao imposto do dobro da sisa, duas situações podem ter ocorrido: a primeira é de que o imposto do dobro da sisa teria sido cobrado, e a sua entrega retida e entregue e registada no Erário Régio apenas em 1813 e 1819; a segunda, é a de que o imposto não foi cobrado nos anos devidos, tendo-o sido apenas nos anos de 1813 e 1819 assim como a sua entrega no Erário Régio.

Rendimento do Dobro da Sisa					
				1812	
	1807	3 409,510		1813	
	1808	950,307		1814	
	1809	2 170,819		1815	3 729,087
	1810	2 462,707		1816	3 026,327
	1811	4 180,089		1817	4 871,687
	1812	9 412,329		1818	7 851,334
1813	1813	1 227,628	1819	1819	

Fonte - Cotas 2708 e 2710 – Livros Mestre - AHTC

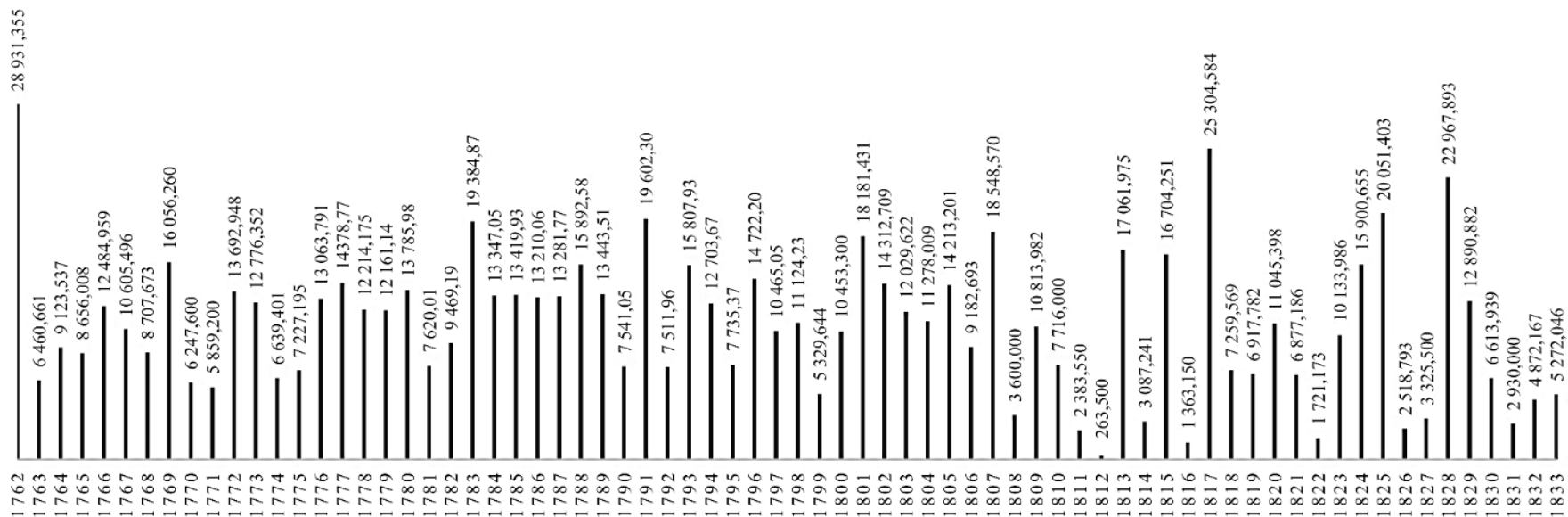
Tabela 2– Rendimento do Dobro da Sisa

Situações idênticas podem ser vistas em mais anos do período deste imposto. Dos anos de 1820 até à extinção do Erário Régio em 1833, podemos verificar a diminuição dos valores arrecadados, com a exceção do ano de 1825. Neste ano, a receita arrecadada diz respeito: ao ano de 1821 com o valor de 290,400 reis (duzentos e noventa mil e quatrocentos reis); ao ano de 1822 com o valor de 609,600 reis (seiscentos e nove mil e seiscentos reis); ao ano de 1823 com o valor de 5.096,707 reis (cinco contos e noventa e seis mil, setecentos e sete reis) e ao ano de 1824 o valor de 4.900,00 reis (quatro contos e novecentos mil reis). O valor relativo ao ano de 1825 não foi cobrado.

A Sisa Singela tem a natureza de imposto do dobro da sisa, ou seja, acudir às despesas extraordinárias causadas pelas guerras. Do período de análise e que se reporta a 72 anos (1762

a 1833) o valor arrecadado deste imposto corresponde ao total de 789.135,292 reis (setecentos e oitenta e nove contos, cento e trinta e cinco mil e duzentos e noventa e dois reis), o que corresponde a uma média anual de 10.960,212 (dez contos, novecentos e sessenta mil, duzentos e doze reis). Da análise ao Gráfico 2, podemos também destacar o ano de 1762, o ano de 1817, o ano de 1825 e o ano de 1828.

SISA SINGELA DO PORTO NO ERÁRIO



Fonte – Dados recolhidos dos Livros Mestres – Cotas 2699 a 2715

Gráfico 2 – Sisa Singela do Porto no Erário Régio

No ano de 1762, o valor registado de 28.931,355 reis (vinte e oito contos, novecentos e trinta e um mil, trezentos e cinquenta e cinco reis), destaca-se dos valores recebidos nos anos seguintes, conforme podemos visualizar no Gráfico 2. Comparativamente com os valores recebidos nos anos seguintes, os valores registados no ano de 1762, e apesar de nos livros de registo da Contadoria Geral das Províncias do Reino e das Ilhas dos Açores e da Madeira se referirem apenas a valores desse ano; (ver Tabela 3), parece evidenciar também duas situações e que merecem destaque: a primeira é que se trata também de valores arrecadados ainda na vigência da Casa dos Contos e Reino, retida e apenas entregue neste ano de 1762; a segunda é que efetivamente a receita não tenha sido arrecadada, e apenas em 1762 possa ter ocorrido a cobrança e entrega deste imposto nos cofres do Erário Régio.

Rendimento Sisa Singela		
1762	1762	28 931,355
1763	1763	6 460,661
	1762	41,777
	1763	300,894
1764	1764	8 780,866

Fonte - Cota 2699 – Livros Mestre - AHTC

Tabela 3 – Rendimento da Sisa Singela

Nos anos de 1817, 1825 e 1828, podemos verificar na Tabela 4 que efetivamente os anos de atraso na arrecadação e entrega no Erário Régio continuam, e dão origem aos valores destacados no Gráfico 2. Do ano de 1817, o valor global arrecadado desta receita da sisa singela no total de 25.304,584 reis (vinte e cinco contos, trezentos e quatro mil, quinhentos e oitenta e quatro reis) dizem respeito à receita de nove anos (ver Tabela 4). Não é arrecadada receita para o ano de registo, ou seja, 1817. O valor arrecadado no ano de 1814 no total de 13.401,220 reis (treze contos, quatrocentos e um mil e duzentos e vinte reis) corresponde a 52,96% da receita, sendo o restante repartido pelos outros anos.

Rendimento Sisa Singela								
	1791	1 342,762				1819		
	1800	3 331,800				1820		
	1810	1 933,635		1818	1 847,897	1821	3 316,022	
	1811	757,600		1819	2 559,268	1822	1 860,757	
	1812	1 132,732		1820	590,963	1823		
	1813	1 094,946		1821		1824	562,167	
	1814	13 401,220		1822		1825	9 015,313	
	1815	585,570		1823	7 156,275	1826	1 662,300	
	1816	1 724,319		1824	7 897,000	1827	2 213,825	
1817	1817		1825	1825		1828	1828	4 337,509

Fonte - Cotas 2709, 2712 e 2713 – Livros Mestre - AHTC

Tabela 4 – Rendimento da Sisa Singela

Situação idêntica é repetida nos anos referidos na Tabela 4, muito embora, este processo de atraso na arrecadação e entrega nos cofres do Erário Régio se repita em mais anos.

7.2.2.1.2 Decima

O imposto da decima, ou decima militar, foi decretado pela lei de 5 de setembro de 1641 para fazer face às despesas mais urgentes que o governo de D. João IV enfrentou após a Restauração da Independência, nomeadamente a manutenção de um exército permanente de defesa do país (Hespanha 1993, p.217). Ainda neste seguimento, refere o autor que as “Decimas” tiveram como fonte inspiradora os dízimos a Deus, pagos à Igreja, enquanto fonte de legitimação, uma vez que se tinham obrigações com o Senhor natural (Rei), semelhantes às que se tinham com o Senhor sobrenatural (Deus). A decima foi relançada por D. José I e a contribuição deste imposto recaía sobre a propriedade, o trabalho e os respetivos rendimentos. Trata-se de fonte preciosa para o apuramento dos rendimentos de cada indivíduo, das propriedades urbanas ou rústicas que possuía, das rendas que recebia ou do trabalho que aí desenvolvia. Através deste imposto é possível determinar informações sobre a localização das respetivas propriedades, tanto as urbanas, com a descrição dos arruamentos, como as rústicas (situadas no «termo» das vilas), e também sobre o número de criados que o contribuinte empregava e pelos quais pagava impostos sobre o trabalho. Pelo Alvará de 26 de setembro de

1762⁶⁰, é efetuado o lançamento da decima no sentido de fazer face aos estragos que as tropas de Castela fizeram no Reino, assim como as despesas extraordinárias para fazer frente para a defesa e dignidade da Coroa, e que tal como já referido no próprio Alvará, não sendo contribuição nova e desusada foi antes por sua natureza estabelecida para as despesas de guerra (ver Imagem 27).

obrigações são indissoluvelmente inherentes á Minha Real Pessoa : Procurando ainda em tal caso gravar os mesmos Vassallos o menos que cabe no possivel , quanto a Mim está : E havendo considerado , que a Decima dos bens , e rendas , mandada arrecadar pelo Regimento de nove de Maio de mil seiscientos e cincoenta e quatro , não sendo contribuição nova , e desusada , foi antes por sua natureza estabelecida para as despesas da Guerra ; e foi aquella , que por prudentes combinações , e provadas experiencias se julgou mais igual , e menos onerosa aos Povos , nos quaes paga cada pessoa á proporção do que tem sómente de dez hum , e lhe ficou livres nove para se sustentar : ao mesmo tempo , em que nos

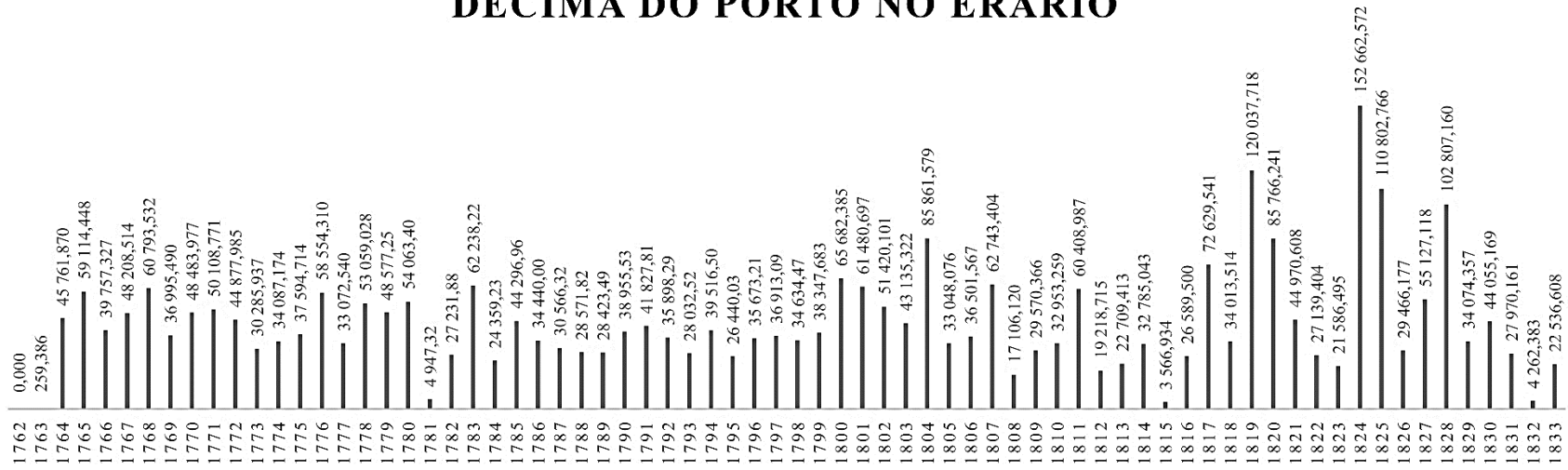
outros Reinos da Europa são tanto mais excessivas as Collectas , que em muitos delles estão actualmente pagando os Vassallos o Quinto , o Quarto , e Terço de todas as suas rendas : Sou servido que do primeiro do mez de Outubro proximo futuro em diante , em lugar do Quatro e maio por cento , que até agora se arrecadou a favor do Exercito , se cobre a Decima de todas as rendas , tratos , mancios , e ordenados , que Te contém no Regimento de nove de Maio de mil e seiscientos e cincoenta e quatro , na conformidade delle , e da forma que dei para a cobrança desta Collecta nas Minhas Leys de vinte e dois de Dezembro do anno proximo passado de mil setecentos e sessenta e hum com as declarações seguintes. Primeira : Que por quanto por hum abuso contra-

Imagem 27 - Alvará de 26 de setembro de 1762

Este imposto subsiste até 1832, sendo que a partir das reformas de Mouzinho da Silveira em 1833, é substituído por outras modalidades de contribuições, nomeadamente a Contribuição Extraordinária da Defesa (Almeida 2008). Do período de análise e que se reporta a 72 anos (1762 a 1833) o valor arrecadado deste imposto corresponde ao total de 3.133.581,085 reis (três mil cento e trinta e três contos, quinhentos e oitenta e um mil e oitenta e cinco reis), o que corresponde a uma média anual de 43.521,959 (quarenta e três contos, quinhentos e vinte e um mil, novecentos e cinquenta e nove reis). Os anos de 1819, 1824, 1825 e 1828 destacam-se pelos valores recebidos superior a cem contos de reis, conforme se pode ver no Gráfico 3.

⁶⁰ Alvará de 26 de setembro de 1762 – Relançamento da Decima para o orçamento das tropas e prover ás invasões e estragos dos Exércitos de Castela

DECIMA DO PORTO NO ERÁRIO



Fonte – Dados recolhidos dos Livros Mestres – Cotas 2699 a 2715

Gráfico 3 – Decima do Porto no Erário Régio

O ano de 1819 arrecadou, em termos de receita global 120.037,718 reis (cento e vinte contos, trinta e sete mil, setecentos e dezoito reis). Este valor é repartido por sete anos, onde os mais significativos em termos de arrecadação da receita são os anos de 1814 a 1817. A receita arrecadada do ano de 1814 refere-se a 9,27%, o ano de 1815 é de 17,87%, o ano de 1816 é o mais significativo com 35,56% e o ano de 1817 representa 24,24% do valor total. No ano de 1819 não é registada receita desse ano. No ano de 1824 foi arrecadado o valor global de 152.662,572 reis (cento e cinquenta e dois contos, seiscentos e sessenta e dois mil, quinhentos e setenta e dois reis), repartido por doze anos. O ano de 1820 corresponde a 13,18% da receita arrecadada, o ano de 1821 corresponde a 18,70%, o ano de 1822 corresponde a 28,04% e o ano de 1823 corresponde a 21,65% da receita global arrecadada. O valor da receita registada no ano de 1824 no valor de 35,200 reis (trinta e cinco mil e duzentos reis) correspondem apenas a 0,02% do global da receita. O ano de 1825 regista em termos de entrada no Erário Régio o valor de 110.802,766 reis (cento e dez contos, oitocentos e dois mil, setecentos e sessenta e seis reis), cuja repartição em relação aos anos arrecadados, é repartido por sete anos. Desta repartição, destacamos os anos de 1822 onde a percentagem arrecadada em relação ao valor global representa 6,76%, o ano de 1823 com 37,62% e o ano de 1824 com 44,37%. Por fim, o ano de 1828 regista uma entrada no Erário Régio de 102.807,160 (cento e dois contos, oitocentos e sete mil, cento e sessenta reis), repartido por dez anos. Destes anos, os mais significativos em termos de arrecadação dizem respeito ao ano de 1822 com o valor correspondente a 19,75%; o ano de 1825 com uma percentagem de 41,45% e o valor do ano de 1826 com 20,18%. Ainda no que diz respeito ao ano de 1827 não é registada receita desse ano, e no ano de 1828 – ano de registo – a receita arrecadada é de 200,000 reis (duzentos mil reis) e corresponde a um valor total de 0,19%.

Rendimento da Décima											
			1813	2 431,759							
			1814	818,024							
			1815	1 540,494				1819	3 789,072		
			1816	4 843,672				1820	2 079,982		
1812	6 517,174		1817	1 860,744		1818	1 881,318	1821	7 495,921		
1813	4 843,069		1818	4 370,002		1819	3 289,345	1822	20 303,646		
1814	11 127,523		1819	12 222,233		1820	2 144,545	1823	3 110,661		
1815	21 448,332		1820	20 127,462		1821	5 140,890	1824	2 465,525		
1816	42 690,138		1821	28 544,514		1822	7 492,539	1825	42 610,011		
1817	29 091,354		1822	42 817,786		1823	41 686,444	1826	20 752,342		
1818	4 320,128		1823	33 050,682		1824	49 167,685	1827			
1819	1819		1824	1824	35,200	1825	1825		1828	1828	200,000

Fonte – Cota 2712 – Livros Mestre - AHTC

Tabela 5 – Registo de entrada da receita da Decima

Salientamos ainda, relativamente ao imposto da decima, que no ano de registo de 1827, não é dada entrada desta receita no Erário Régio. Contudo, a análise dos anos seguintes e apenas no que diz respeito à arrecadação do ano de 1827, esta é repartida pelos cinco anos seguintes. A título de exemplo apenas no ano de 1829 é efetuado o registo de entrada nos livros Mestre de receita relativa a 1827, o mesmo sucedendo até ao ano de 1833, ver Tabela 6.

Décima do ano de 1827	
1829	16 415,048
1830	13 884,807
1831	7 408,839
1832	1 445,833
1833	637,609

Fonte – Cotas 2713 a 2715 – Livros Mestre - AHTC

Tabela 6 – Registo de entrada da receita da Decima

7.2.2.1.3 Real de Água

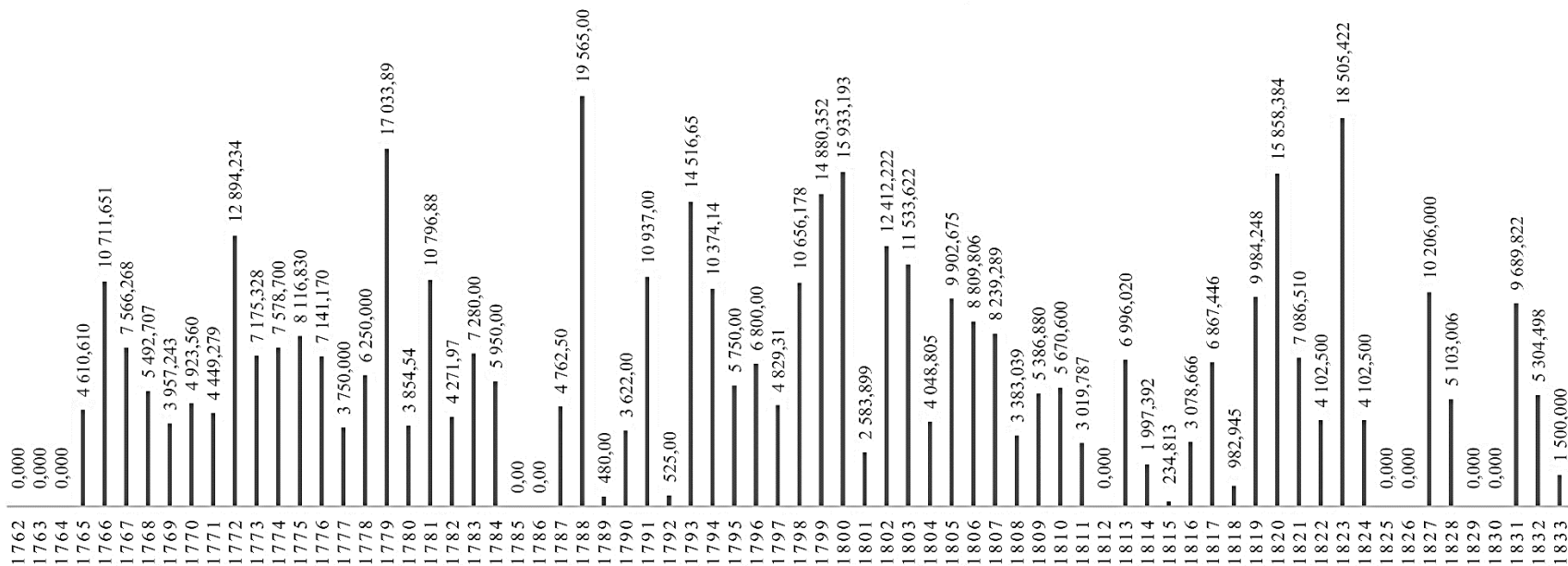
O imposto do Real de Água⁶¹, tal como muitos outros, é lançado para fazer face a despesas de guerra, na alimentação das tropas, no armamento e na manutenção do território para defesa de senhorios e terras, sujeitos a invasões, pagos sobre a carne e o vinho, foram originariamente impostos camarários (Subtil 2006, p.217). A instabilidade política do século XVIII caracterizada por uma Europa em guerra, remete Portugal para as dificuldades da participação e manutenção dos conflitos, nomeadamente a guerra dos sete anos em que Portugal participou de 1756 a 1763; a Campanha do Rossilhão de 1793 a 1795, a guerra das Laranjas, nome atribuído aos conflitos entre Portugal, Espanha e a França em 1801; as invasões napoleónicas em 1807, 1809 e 1810 e as guerras de sucessão entre D. Miguel e D. Pedro que durou de 1828 a 1834.

Da análise ao Gráfico 4 podemos verificar instabilidade dos valores arrecadados e entregues no Erário Régio. Durante o período de 1762 a 1833 a que este imposto esteve sujeito e em vigor – tal como o Erário Régio, 72 anos – verificamos uma entrada total relativa a esta receita no valor de 455.209,893 reis (quatrocentos e cinquenta e cinco contos, duzentos e nove mil, oitocentos e noventa e três reis), e que em termos de média representa o valor de 6.322,36

⁶¹ Regimento do Real d'Água de 31 de outubro de 1636

reis (seis contos, trezentos e vinte e dois mil e trezentos e sessenta reis). Através de uma análise simples ao gráfico apresentado, confirmamos a variedade de valores díspares em relação à média. Dada a natureza deste imposto e no seu relacionamento direto com a alimentação das tropas em guerra, com o armamento e a sua manutenção assim como os gastos com a defesa dos territórios sujeitos a invasões, é provável que esta oscilação possa resultar do contexto de instabilidade a que Portugal este sujeito, neste período do nosso estudo.

REAL DE ÁGUA DO PORTO NO ERÁRIO



Fonte – Dados recolhidos dos Livros Mestres – Cotas 2699 a 2715

Gráfico 4 – Real de Água do Porto no Erário Régio

Por exemplo, o ano de 1788, cujo valor total ascende a 19.565,00 reis (dezanove contos, quinhentos e sessenta e cinco reis), recebe valores do ano de 1784, de 1785 e de 1786, sendo que nenhum deles pertence ao ano de 1788. Aliás, conforme podemos verificar, o recebimento do ano de 1788 apenas ocorre nos anos seguintes: em 1791 recebe o valor de 825,000 reis (oitocentos e vinte e cinco mil reis); em 1792 recebe o valor de 525,000 reis (quinhentos e vinte e cinco mil reis), o que perfaz um total de 1.350,000 reis (um conto, trezentos e vinte e cinquenta mil reis), muito distante relativamente ao esperado em termos de média anual. Também neste imposto fica evidenciado, uma vez mais, os atrasos na arrecadação da receita, conforme se pode ver na Tabela 7.

Rendimento do Real de Água										
1781			1782		1783		1784		1785	
1782			1783		1784		1785		1786	
1783			1784		1785		1786		1787	
1784	13 230,000		1785		1786	1 970,000	1787	3 625,000	1788	525,000
1785	2 272,500		1786	480,000	1787	1 652,000	1788	825,000	1789	
1786	4 062,500		1787		1788		1789	6 487,000	1790	
1787			1788		1789		1790		1791	
1788	1788		1789	1789		1790	1790		1791	1791
									1792	1792

Fonte - Cotas 2703 e 2704 – Livros Mestre - AHTC

Tabela 7 – Registro de entrada da receita do Real de Água

7.2.2.1.4 Direito dos Selos

Em face do crescimento das necessidades públicas e da forma como fazer frente à ocorrência de muitas despesas internas e externas, foi necessário o estabelecimento de novos impostos para acudir às precisões do Estado, lançando o imposto do Direito do Selo⁶². Já Filipe VI em 1636, pela falta de dinheiro aumentou o custo do papel selado a todas as escrituras, pedidos e requerimentos que seguissem a via judicial, que tinham que ser escritos em folhas timbradas e de preço variável, conforme a qualidade da coisa que haveria de servir o dito requerimento, escritura (Serrão 1985b). A portaria de 20 de maio de 1811⁶³ vem esclarecer algumas dúvidas que existiam na expedição dos papeis e arrecadação do novo imposto, exigindo que não se passe quitação geral nem sentença à parte sem o efetivo pagamento do selo. Face ao exposto, o Gráfico 5 revela a receita a partir do ano de 1811. Este imposto do direito dos selos esteve em vigor durante 23 anos em relação aos 72 do período de estudo. Em termos globais do

⁶² Portaria de 30 de março de 1811 sobre o pagamento do imposto de selo nos papeis forenses.

⁶³ Portaria de 20 de maio de 1811 sobre o pagamento do selo.

valor de receita arrecadada corresponde a 147.699,596 reais (cento e quarenta e sete contos, seiscentos e noventa e nove mil, quinhentos e noventa e seis reais), perfazendo uma média anual de 6.421,720 reais (seis contos, quatrocentos e vinte e um mil, setecentos e vinte reais).

DIREITO DOS SELOS NO ERÁRIO

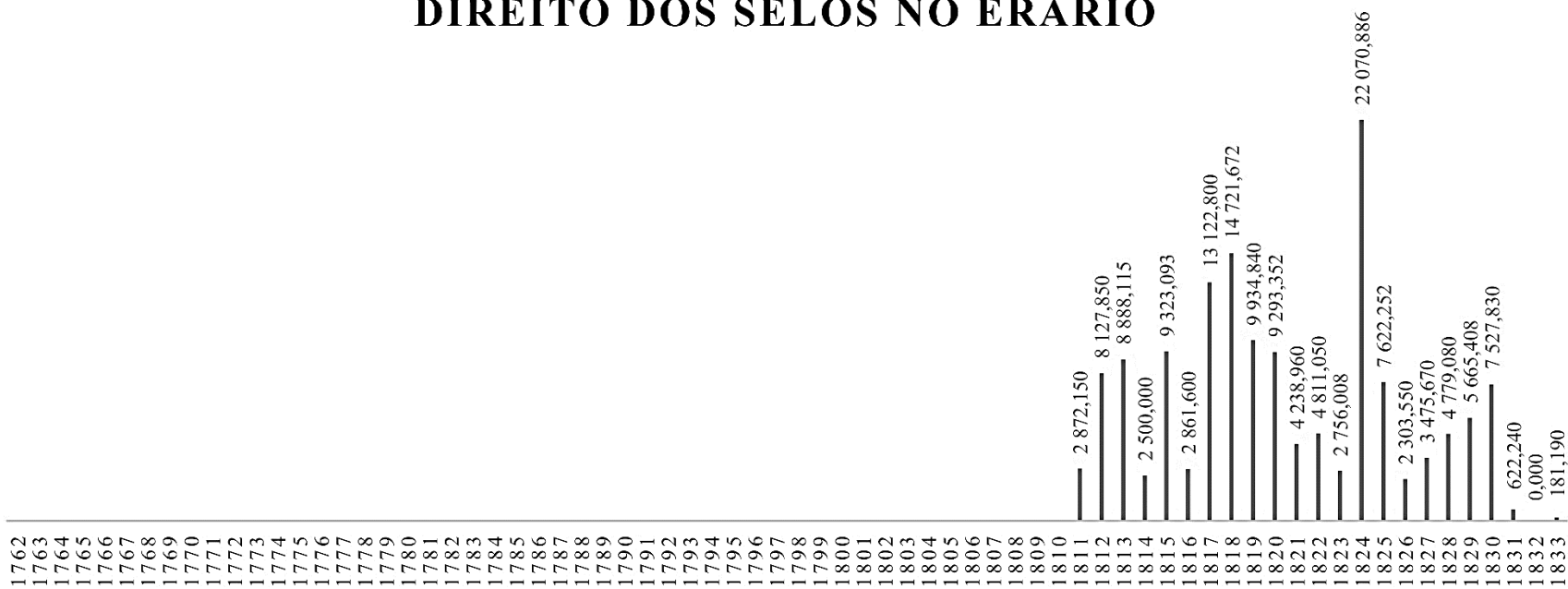


Gráfico 5– Direito dos Selos do Porto no Erário Régio

Nos anos de 1817, 1818 e 1824, atendendo a que se reporta aos três anos mais altos, a nossa análise vai incidir sobre eles. Os valores registados no ano de 1817 são relativos aos anos de 1814, 1815 e 1816, sendo que em relação ao ano de registo, não se encontram valores registados, conforme se pode ver na Tabela 8, e que correspondem ao valor global de 13.122,800 reis (treze contos, cento e vinte e dois mil e oitocentos reis). O ano de 1818, além de ainda receber valores do ano de 1811, também dizem respeito aos anos de 1815, 1816, 1817 e 1818. Da mesma forma, o ano de 1824 regista a receita relativa aos anos de 1821, 1822, 1823 e 1824.

Os valores registados no ano de 1824 relativamente à receita é no valor global de 22.070,886 reis (vinte e dois contos, setenta mil e oitocentos e oitenta e seis reis).

Rendimento do Direito dos Selos							
				1811	1 030,612		
				1812			
				1813			
				1814			
	1814	19,600		1815	358,740	1821	38,400
	1815	12 396,700		1816	4 974,905	1822	6 773,072
	1816	706,500		1817	8 000,685	1823	6 853,116
1817	1817		1818	1818	356,730	1824	1824 8 406,298

Fonte - Cotas 2712 – Livros Mestre - AHTC

Tabela 8 – Registo de entrada da receita do Direito dos Selos

Apesar de ser um imposto relativamente recente e a sua entrada em vigor se reportar a 1811, os atrasos na arrecadação e entrega no Erário Régio começa quatro anos mais tarde, em 1815 e que se estende até 1833 (Ver tabela 9).

Direito dos Selos		
	1811	28,890
	1812	143,440
	1813	1 804,200
	1814	5 346,563
1815	1815	2 000,000

Fonte - Cotas 2709 – Livros Mestre - AHTC

Tabela 9 – Registo de entrada da receita do Direito dos Selos

7.2.2.1.5 Alfândega

O primeiro documento sobre a cobrança de direitos no Porto e que podemos considerar aduaneiros é o foral de D. Hugo em 1123, apesar de as dízimas da nação, como direitos de portagem ou como tributos, serem muito inferiores à Monarquia e vinham já do Império Romano: (Silva e Tavares 1990, p.73). O movimento progressivo que se foi verificando relativamente à entrada e saída de mercadorias das cidades, nomeadamente Lisboa e Porto, chamaram a atenção relativamente às receitas que aí se geravam. A cidade do Porto, como a “segunda maior do Reino” e conforme nos referem Silva e Tavares (1990, p.20) a “*Prova evidente da importância da Alfândega aos olhos do Poder encontra-se no notável facto do Monarca em 1518, ter atribuído aos seus oficiais (contador, juiz, almoxarife e escrivães) o privilégio de Cidadãos do Porto*”. Refere ainda o autor que esta expansão comercial que aí se gerava de entrada e saída de mercadorias, os correspondentes direitos fiscais, que devido ao seu volume eram cobiçados quer pela Igreja, quer pelo Rei. Resolvida esta questão da propriedade dos direitos, parte da indemnização anual a pagar à igreja saíria das rendas aduaneiras. Contudo, em termos de análise, o sistema de tributação alfandegária já no Antigo Regime, se tornava uma matéria muito complexa e de difícil descrição (Silva 2002).

As dificuldades surgem de diversas maneiras: por um lado, a falta de uniformização entre as diversas alfândegas em relação à variedade de impostos, a existência de múltiplos privilégios ligados às pessoas, aos produtos e aos lugares; parte dos rendimentos das alfândegas era afeto a salários e subsídios vários assim como diversas tenças e pensões régias que eram satisfeitas por estes rendimentos. Por outro lado, os recebimentos estavam dispersos entre a alfândega e outras instituições nomeadamente a Igreja do Porto (Silva e Tavares 1990, p.20). Esta descentralização⁶⁴ de recebedores teve origem nos privilégios e isenções que o Rei concedia a instituições, onde por exemplo no Porto, a igreja desde o século XIII tem a cobrança da redizima ou portagem (Silva 2002, p.p 211-216); o sal de Santa Maria, onde cada barco que entrasse na barra do Douro, deveria pagar ao Bispo determinada quantia; o tributo do vinho que

⁶⁴ O caso do subsídio militar cujo destino visava garantir o pagamento do regimento da defesa da cidade, onde a origem remonta a 18 de fevereiro de 1659, através de acórdão no qual era oferecido voluntariamente aquele imposto em socorro com dinheiro, armas e gente, para ajudar na proteção contra a invasão do exército espanhol no contexto da guerra da restauração. A proteção, segurança e defesa das populações contra o ataque dos inimigos eram um poder e um dever do governo municipal. Os produtos sujeitos à tributação deste imposto era o vinho, a aguardente, o bacalhau, o ferro, meios de sola (couros) e sal. Este imposto é um dos exemplos que poderemos dar no que se refere à descentralização dos recebedores deste imposto. Foi sujeito a tributação camarária entre 1756 e 1772, e nesse mesmo ano passou para a alçada da Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro (Cardoso 2003).

era exportado pela barra era cobrado pela Câmara; assim como também ocorria que de forma pontual e extraordinária, era cobrado pela Alfândega um imposto ou uma taxa para ocorrer a uma necessidade conjuntural ou local, como por exemplo em 1791 a cobrança de um novo imposto para o conserto da barra (Silva 2002, p.207), ou ainda por exemplo para a construção da nova alfândega (Silva e Tavares 1990, p.63). Ainda conforme refere Silva e Tavares (1990, p.25), a evolução da instituição foi marcada com novidades e sucessos durante o século XVII, por um lado devido ao aumento de pessoal burocrático devido ao crescimento do movimento comercial e à beneficiação e ampliação das instalações; por outro lado, o Regimento das Alfândegas promulgado em 10 de setembro de 1668 que visava a uniformização do regime aduaneiro do Reino ao fixar regras alfandegárias. Estas regras tinham em vista evitar os descaminhos e contrabando, submetendo-se todo o processo a uma mais apertada dependência do poder central (Silva e Tavares 1990, p.28). Pombal, pelo Alvará de 22 de novembro de 1774, vem abolir nas chamadas alfândegas menores - Caminha, Viana, Esposende, Aveiro e Figueira - alguns despachos, remetendo-os para a Alfândega do Porto e, ao mesmo tempo, estabelece a igualdade de direitos nas alfândegas menores. Verifica-se uma dependência destas alfândegas relativamente à Alfândega do Porto e uma uniformização em relação aos restantes direitos.

Este imposto torna-se uma das principais componentes da entrega da receita do Porto no Erário Régio, pela sua dimensão, tal como demonstra o Gráfico 6, merecendo destaque os anos de 1807, 1813, 1817 e 1826 pelos montantes remetidos para o Erário Régio. Este movimento deve-se ao facto de o Porto constituir uma das principais plataformas de exportação. A esta praça ocorria grandes quantidades de produtos que, vindos da Europa por terra, todos eles pagavam sisa (Silva 2002, p.212). Segue ainda o autor que, outro imposto estabelecido no Porto era o consulado e o 2%, que no fundo representava 5% (3% sobre as mercadorias entradas e saídas e o acréscimo de 2%) e ainda se cobrava 4% sobre as importações. Quanto às importações do Brasil, a regra é que não estavam os produtos sujeitos a sisa régia. Os produtos isentos de sisa régia, estavam sujeitos a sisa da Câmara que rondava entre os 3% e os 6%, podendo em alguns casos ser igual à dízima (Silva 2002, p.212). Nas exportações e em épocas de protecionismo estatal, o imposto sobre a exportação na Alfândega do Porto eram dois – direito de saca e o consulado – e perfaziam um total de 5% calculado de acordo com a pauta e não com o valor real (Silva 2002, p.213). Salientamos ainda o decréscimo dos anos de 1808 e 1809, por via dos portos brasileiros às nações amigas e ainda o ano de 1822 fruto da independência do Brasil com as conseqüentes diminuições das relações comerciais.

ALFÂNDEGA NO ERÁRIO



Gráfico 6 – Direito dos Selos do Porto no Erário Régio

Neste contexto e atendendo ao referido sobre importações e exportação, fica mais clara a justificação para os elevados valores arrecadados pela Alfândega do Porto e entregues no Erário Régio.

7.2.2.2 A Institucionalização e Estabilidade das reformas em relação às receitas

A legitimação das reformas que Pombal e Mouzinho implementaram foi efetuada através da necessidade de reformar o sistema de arrecadação da receita, por ser ineficaz a sua arrecadação, ao nível do poder local, no entanto estas reformas não surtiram qualquer efeito.

As críticas efetuadas por Pombal relativamente à Casa dos Contos e do Reino, quanto à arrecadação e entrega da receita na Fazenda Pública, serviram de legitimação para a reforma efetuada pela Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, dando origem à implementação do Erário Régio e com ele, a reorganização administrativa e financeira do Estado. O método de registo da contabilidade segundo as partidas dobradas, como já referido anteriormente neste capítulo, foi implementado apenas ao nível do governo central. O sistema que vigorava anteriormente à implementação do método das partidas dobradas – partidas simples – continuou ao nível do governo local. O registo nos livros antigos, no caso do Município do Porto, os Cofres, apenas eram efetuados aquando dos pagamentos ou dos recebimentos. Os atrasos continuam a verificar-se quanto à arrecadação, registo e entrega da receita no Erário Régio, conforme pudemos confirmar pela análise aos livros Mestre e no que se refere às entradas de registo do Porto.

Mouzinho da Silveira, relativamente ao método implementado por Pombal – partidas dobradas no sentido de tornar mais célere e rápida a arrecadação e entrega da receita – usou as mesmas críticas no que se refere aos atrasos verificados na arrecadação, registo e entrega da receita nos cofres do Erário Régio. Os atrasos continuam a verificar-se e o método das partidas dobradas não solucionou o problema existente. A complementar estas críticas, surgem ainda as críticas ao próprio sistema como sendo de difícil apreensão e manutenção, apelidando-o de *Velho e Monstruoso Erário*.

Em ambos os casos verificamos o pronúncio do descontentamento com o sistema contabilístico existente, o uso da contabilidade como mecanismo de influência e de poder, a influência das elites governativas.

Portugal neste período de investigação reúne todos os elementos do quadro teórico apresentado, em particular no que concerne ao *practical drift*, destacando-se “*a tarefa inglória de reformular o sistema antigo (do período em análise: Antigo Regime e Novo Regime) cujos efeitos seriam menos custosos em recomençar o desenho de um novo sistema*” Anexo ao Relatório N° 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832).

A institucionalização e agentes institucionais, os conceitos de legitimidade e isomorfismo são particularmente úteis para melhorar a compreensão das ações do governo português no início da segunda metade do século XVIII (Gomes 2007, p.94). Conforme descrito no capítulo IV, e de acordo com os livros Mestre com as cotas 2699 a 2715 do Arquivo Histórico do Tribunal de Contas, das várias receitas e dos vários anos analisados em todos os livros Mestre acima referidos, são verificados atrasos na entrega da receita ao Erário Régio, o que nos remete para o processo de institucionalização de Lawrence et al. (2001) e para as características temporais da institucionalização. Conforme refere o autor (2001, p.626) a institucionalização envolve um período de tempo onde a inovação surge e é difundida.

Neste sentido, podemos classificar as receitas analisadas com ênfase na institucionalização, com ênfase na estabilidade e ainda com ênfase na desinstitucionalização, de acordo com Lawrence et al. (2001).

Dobro da Sisa

Conforme podemos analisar na tabela referida no Apêndice 1 relativa ao registo do dobro da sisa, onde é referido o ano de registo comparativamente ao ano a que a receita diz respeito, o ano de 1762, regista a receita desse mesmo ano no valor de 4.798,351 reis (quatro contos, setecentos e noventa e oito mil, trezentos e cinquenta e um reis). O ano de 1763 regista um valor total de receita no montante de 10.495,908 reis (dez contos, quatrocentos e noventa e cinco mil, novecentos e oito reis), assim repartido: em relação ao ano de 1763 o valor registado deste ano é no valor de 5.697,557 reis (cinco contos, seiscentos e noventa e sete mil, quinhentos e cinquenta e sete reis); relativamente ao ano de 1762 o valor registado é de 4.798,351 reis (quatro contos, setecentos e noventa e oito mil, trezentos e cinquenta e um reis). O mesmo procedimento é repetido nos anos seguintes. Conforme se pode ainda ver no referido Apêndice 1, desde o ano de 1762 ao ano de 1804, a receita é registada no próprio ano até ao dia 30 de dezembro, ou no

início de janeiro do ano seguinte, mas fazendo referência ao ano anterior. Relativamente a esta receita a classificação com ênfase na institucionalização pode ser considerada como um ritmo rápido (ver Quadro 4), ou seja, apesar de ser uma receita com longa tradição, o efeito do poder pode alterar as práticas sociais. A sua institucionalização é legitimada por essa tradição de contribuição. Por outro lado, a ênfase na estabilidade é alta (ver Quadro 4), uma vez que desde o ano de 1762 ao ano de 1804, a receita é arrecadada e registada no Erário Régio durante o ano a que lhe diz respeito, e imediatamente no início do ano seguinte.

Sisa Singela

A sisa singela, conforme podemos verificar no Apêndice 2, apresenta uma regularidade de registo da receita entre os anos de 1762 a 1774. No ano de 1762 o valor da receita registada é de 28.931,355 reis (vinte e oito contos, novecentos e trinta e um mil, trezentos e cinquenta e cinco reis). No ano de 1763 o valor da receita registada é 6.460,661 reis (seis contos, quatrocentos e sessenta mil, seiscentos e sessenta e um reis). Já no ano de 1764, o valor total da receita registada é de 9.123,537 reis (nove contos, cento e vinte e três mil, quinhentos e trinta e sete reis), assim repartido: o valor da receita registada em relação ao ano de 1762 é de 41,777 reis (quarenta e um mil, setecentos e setenta e sete reis); o valor da receita registada em relação ao ano de 1763 é de 300,894 reis (trezentos mil, oitocentos e noventa e quatro reis) e relativamente ao ano de 1764 o valor registado em relação a esse ano é de 8.780,866 reis (oito contos, setecentos e oitenta mil, oitocentos e sessenta e seis reis) (ver Apêndice 2). Para a generalidade dos anos deste período (1762 a 1774), registo é efetuado até ao dia 30 de dezembro, ou imediatamente no ano seguinte em janeiro, reportado ao ano anterior. Do período de 1775 a 1779 verificam-se atrasos no registo e arrecadação da receita. Quanto à ênfase na institucionalização e pelos factos descritos, consideramos um ritmo institucionalização médio comparativamente com a receita do dobro da sisa. Do ano de 1780 ao ano de 1800 verificamos novamente um período de regularidade de registo e arrecadação da receita, o que nos leva a classificar de média a ênfase com base na estabilidade, uma vez que decorre por um período de vinte anos.

Decima

A receita da decima no que se refere à classificação com ênfase na institucionalização é um processo mais lento, onde podemos verificar no Apêndice 3, uma adaptação das práticas de registo da receita, com atrasos relativos a vários anos e que se prolonga desde o ano de 1766 ao ano de 1810. Por exemplo, e conforme podemos verificar na tabela do Apêndice 3, no ano de 1762 não há registo de valor de receita; no ano de 1763, o valor da receita registada é de 259,386 reis (duzentos e cinquenta e nove mil, trezentos e oitenta e seis reis); no ano de 1764 o valor da receita registada é de 45.761,870 reis (quarenta e cinco contos, setecentos e sessenta e um mil, oitocentos e setenta reis) e por último, no ano de 1765 a receita registada é de 59.114,448 reis (cinquenta e nove contos, cento e catorze mil, quatrocentos e quarenta e oito reis). No ano de 1766, o valor total registado já se refere a dois anos, ou seja, o valor global registado nesse ano é de 39.757,327 reis (trinta e nove contos, setecentos e cinquenta e sete mil, trezentos e vinte e sete reis), assim repartido: em relação ao ano de 1765, o valor registado é de 2.235,115 reis (dois contos, duzentos e trinta e cinco mil, cento e quinze reis) e relativamente ao ano de 1766, o valor registado desse ano é de 37.522,208 reis (trinta e sete contos, quinhentos e vinte e dois mil, duzentos e oito reis).

Com base nos dados recolhidos, classificamos como um ritmo de institucionalização lento, a legitimação e institucionalização destas práticas. Deste processo de legitimação revemos por um lado, a organização administrativa e financeira que é efetuada pela Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, e por outro lado, o Decreto de 23 de julho de 1766, ao referir-se ao modo de registo e arrecadação da receita como “*perniciosa a relaxação dos Ministros*” e de “*intoleráveis consequências relativas aos abusos que se tem feito nos aforamento das receitas*”. Com ênfase na estabilidade, classificamos as práticas de registo da receita como alta, uma vez que desde o ano de 1777 ao ano de 1807, verificamos regularidade no registo da receita.

Real de Água

O real de água, apesar de o registo da sua receita se verificar apenas em 1765, desde o seu início que apresenta uma regularidade que vai do ano de 1765 ao ano de 1777, conforme podemos ver no Apêndice 4. Neste período, a receita é registada até ao dia 30 de dezembro ou

imediatamente a seguir em janeiro do ano seguinte, referenciando o ano anterior. Já a partir do ano de 1778, os atrasos de registo da receita começam a acentuar-se, chegando aos seis anos de atraso em termos de registo.

Com ênfase na institucionalização, a receita do real de água classificamos como um ritmo rápido, pela regularidade que assume o seu registo. Torna-se uma prática generalizada a regularidade de registo nos cofres do Erário Régio. Contudo, a ênfase na estabilidade apresenta-se baixa, uma vez que esta regularidade só se verifica por um período de 13 anos, desde 1765 a 1777. Por exemplo, o ano de 1766 regista uma receita relativamente a este período no valor de 4.610,610 reis (quatro contos, seiscentos e dez mil, seiscentos e dez reis); o ano de 1766 regista uma receita de 10.711,651 reis (dez contos, setecentos e onze mil, seiscentos e cinquenta e um reis). O ano de 1767, não regista receita relativamente a esse ano, mas regista receita em relação ao ano anterior de 7.566,268 reis (sete contos, quinhentos e sessenta e seis mil, duzentos e sessenta e oito reis). Em ambos os anos, a receita referente ao ano de 1766 é de 18.277,919 reis (dezoito contos, duzentos e setenta e sete mil, novecentos e dezanove reis). Este valor registado com referência ao ano de 1766, foi muito superior a todos os restantes anos do período de 1765 a 1833. Nos anos seguintes, a receita é registada com regularidade no ano ou no ano seguinte em relação ao ano anterior.

Direito dos Selos

O direito dos selos, restabelecido pela Portaria de 20 de maio de 1811, regista uma regularidade de arrecadação desde o seu início até ao ano de 1814. O ano de 1811 regista a receita do próprio ano. A partir de 1812 o registo da arrecadação da receita é efetuado em dois anos, pelo que, conforme já referido nesta secção, o registo da receita do ano é efetuado até ao dia 30 de dezembro e imediatamente a seguir, em janeiro, é registada a receita, com referência ao ano anterior. Já a partir de 1815, cujo valor global da receita registada é de 9.323,023 reis (nove contos, trezentos e vinte e três mil, e vinte e três reis), encontra-se assim repartido: relativamente ao ano de 1811, o valor registado é de 28,890 reis (vinte e oito mil, oitocentos e noventa reis; no ano de 1812 é registado o valor de 143,440 reis (cento e quarenta e três mil, quatrocentos e quarenta reis), no ano de 1813, o valor registado é de 1.804,200 reis (um conto, oitocentos e quatro mil e duzentos reis), no ano de 1814, o valor de receita registado é de

5.346,563 reis (cinco contos, trezentos e quarenta e seis mil, quinhentos e sessenta e três reis) e, finalmente, no ano de 1815 é registado em relação a esse ano o valor de 2.000,000 reis (dois contos de reis). A partir desta data, os atrasos são sucessivos, chegando a atingir os cinco anos.

Desta forma, classificamos esta receita com ênfase na institucionalização como um ritmo lento, onde apenas em quatro anos se verifica regularidade, sendo que nos anos posteriores a 1814, começam logo a registar-se a receita com alguns anos de atraso, conforme se pode ver no Apêndice 5. Face aos dados recolhidos deste tipo de receita e devido à instabilidade de arrecadação e registo, classificamos a ênfase na estabilidade como baixa.

Alfândega

A receita da alfândega do Município do Porto, algumas vezes controversa no que diz respeito à propriedade, ora do Município ora da Igreja (Silva e Tavares 1990, p.20) assume características de elevada importância em termos tributários, por efeito da navegabilidade do Douro e de toda a expansão comercial que aí se fazia sentir. Em termos de registo, este é efetuado quando despachado pelos oficiais da Alfândega. Em termos de registo nos livros Mestre do Erário Régio, nas cotas já referidas de 2699 a 2715, e face aos dados recolhidos, a receita assume o registo do ano. No que se refere às instâncias de institucionalização, classificamos a ênfase da institucionalização como um ritmo rápido e a estabilidade alta. A importância deste tributo é demasiado elevada comparativamente com a receita global do Erário régio, conforme se poderá ver na secção 7.2.6.

7.2.3 A Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro e o sistema contabilístico nas relações com o governo local

A Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, foi criada em 1756 no seguimento das políticas pombalinas e de acordo com a inspiração mercantilista subjacente nas suas reformas. Nesta altura e no seguimento das políticas europeias inspiradas no mercantilismo, os Estados uniam-se aos particulares por interesses em rendas e na forma de concessões privilegiadas. Esta companhia, assim como as restantes criadas num sistema privilegiado e monopolista, tinha como principal função garantir a promoção de forma articulada da produção

e comércio de vinhos da região do Alto-Douro (Sousa 2003), conforme se pode ler no parágrafo X da Instituição da Companhia⁶⁵. O comércio desta região era marcado pelo domínio inglês relativo a esta atividade, pressupondo-se desde logo, uma forte contestação por parte destes em relação à instituição da companhia. Conforme refere Sousa (2003, pp. 33-39), a Companhia foi “*um Estado dentro do Estado*” um “*corpo político e uma sociedade mercantil, um corpo de economia política*” dotada de amplas prerrogativas e privilégios de poderes públicos; “*com meios próprios da autoridade pública*”, isto é, *com jurisdição própria*”. A Companhia usava o método das partidas dobradas e apresentava as suas contas em tudo semelhantes à organização de conceitos ensinada na Aula do Comércio a partir de 1760 (Oliveira 2009; 2013). Conforme refere ainda este autor (2009, p135) e “...*embora a Companhia operasse em vários negócios e existisse o princípio de autonomização dos respetivos registos contabilísticos – cada intendência tinha os seus livros de contas - o conceito de unicidade das contas da Companhia foi sempre preservado*”. A contabilidade da *Companhia* não tinha um plano de contas rígido, embora os contabilistas tivessem mantido as linhas e a lógica do plano de contas adotado em 1756, inspirado no plano seguido pela Companhia do Grão-Pará e Maranhão, com as adaptações necessárias à atividade de comércio vinícola (Oliveira 2013, p.137). Da relação da companhia com outras instituições do governo local, existiam livros próprios onde se registavam os impostos arrecadados por conta do Estado, e que a Companhia apenas tutelava (Oliveira 2013, p.135). Os livros de registo contabilístico serviam essencialmente para o registo das operações do comércio do vinho, pese embora o facto de que todos os negócios operados pela Companhia, eram reportados como parte integrante da Companhia (Oliveira 2013, p.136).

Além do fomento do ensino técnico, também podemos verificar a transferência de conhecimentos, pelas administrações que pela companhia iam passando, e ocupando lugares de destaque e de administração noutras organizações do poder local ou ligadas a este exercendo as suas influências pela aprendizagem que esta instituição permitia: o registo da contabilidade segundo o método contabilístico das partidas dobradas⁶⁶.

As evidências encontradas no Arquivo Histórico do Município do Porto, embora não se encontrem os livros para muitos anos, mostram que em meados do século XIX as partidas dobradas foram aplicadas no Município do Porto. Existem, o livro Razão para o ano 1843 a

⁶⁵ “...sendo o principal objeto desta companhia sustentar a reputação dos vinhos e beneficiar ao mesmo tempo o comércio, estabelecendo para ele um preço regar de que resulte competente conveniência aos que o fabricam e respetivo lucro aos que nele negociam...” 1756– Alvará de instituição da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, de 9.10.1756.

⁶⁶ Ver a este respeito (Albuquerque 2004).

1845 com o identificador 38198⁶⁷ onde as receitas e despesas da câmara são registadas por rubricas; o respetivo Borrão com o identificador 98081; o Diário com o identificador 373811 e ainda um Razão com o identificador 352285⁶⁸. Em todos estes documentos podemos verificar a existência do modelo das partidas dobradas aplicada no governo local. No primeiro caso, entre o Borrador, o Diário e o Razão verifica-se a enumeração dos fólhos para onde as verbas eram transferidas, quer no que diz respeito à Receita, quer no que diz respeito à Despesa. No que se refere ao último livro do Razão referido, foram efetuados registos das receitas provenientes dos empréstimos e das despesas efetuadas com obras municipais nos anos de 1882 a 1888. No período a que estes livros dizem respeito o Erário Régio já se encontrava extinto e já não se aplicava o método das partidas dobradas ao nível do governo central. No entanto, e a par com estes livros escriturados segundo o método das partidas dobradas, existiam os livros denominados Cofres, onde o registo era feito na forma de escrituração simples, sendo registado na data dos recebimentos ou dos pagamentos. Assim, foi possível verificarmos a existência do livro do Razão para os anos de 1843 e 1845, conforme demonstra a Imagem 28.

The image shows two pages of a handwritten ledger. The left page is titled 'Município' and the right page is titled 'Haver'. Both pages have columns for 'Receita' and 'Despesa'. The entries are written in a cursive script and include various descriptions of financial transactions, such as 'De a. de juros Gp' and 'De a. de juros Gp'. The numbers are arranged in columns, with some entries having sub-headers like 'A', 'B', 'C', 'D', 'E', 'F', 'G', 'H', 'I', 'J', 'K', 'L', 'M', 'N', 'O', 'P', 'Q', 'R', 'S', 'T', 'U', 'V', 'W', 'X', 'Y', 'Z'. The ledger is organized into a grid-like structure with multiple columns for each page.

Fonte: – Livro do Razão, 1843-1845 - AHMP

Imagem 28 – Cota TG-b/5, p.4

Neste Livro de Razão verificamos o registo da data cujo balanço é efetuado de junho de 1843 a junho de 1844, completando um ano, não coincidindo este período com o ano civil, ou ainda de meio em meio ano, conforme determinado pela carta de lei que instituía o Erário Régio. Deste livro, são retirados os totais para uma folha avulsa, designada por balanço, onde constam

⁶⁷ A-PUB/3614; TG-b/5-48 – AHMP

⁶⁸ A-PUB/3923 – AHMP nos anos de 1882 a 1888.

numa coluna os Devedores, por papel ou metal, os Credores também por papel ou metal, sendo que no final o documento se encontra balanceado (ver Imagem 29).

Balanco em 30 de Junho de 1844

	Devedores		Credores	
	Total	Metal	Papel	Metal
1. Municipio do Porto	22270000	8820000	5200000	8000000
2. Sociedade de Comercio	25000000	25000000	-	25000000
3. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
4. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
5. Sociedade de Comercio	-	8000000	-	-
6. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
7. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
8. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
9. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
10. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
11. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
12. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
13. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
14. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
15. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
16. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
17. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
18. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
19. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
20. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
21. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
22. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
23. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
24. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
25. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
26. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
27. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
28. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
29. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
30. Sociedade de Comercio	-	1000000	-	-
Total	24755000	12150000	5200000	12150000

Fonte: – Folha avulsa do Livro do Razão, 1843-1845 - AHMP

Imagem 29: Cota TG-b/6 – junho de 1844

A Companhia desempenhou um papel relevante ao nível do governo local, no que respeita à administração conjunta e à aplicação de métodos semelhantes de escrituração no Município do Porto, conforme se pode ver no Quadro 2 abaixo, o ter pessoas que simultaneamente desempenhavam cargos na Companhia e na Câmara do Porto, nomeadamente, Albuquerque (2004, p.143): cargo de Provedor na Câmara e cargo de Administrador da Companhia, ou de Deputado Substituto ou de Vice-Provedor e Administrador da Companhia. Conforme nos refere Albuquerque (2004, p.143) durante várias décadas foi exercida administração conjunta entre estas duas instituições, conforme se pode ver no Quadro 2.

Nome	Duração de Mandatos	Cargos CGAVAD	Cargos Câmara Município Porto Provedor	Cargos Câmara Município Porto Vice-Provedor
Luis Beleza de Andrade	1759-1760	Provedor	1756-1760	
Manuel de Figueiroa Pinto	1757-1775	Conselheiro, Vice-Provedor e Provedor	1771-1775	1760-1771
Vicente de Noronha Leme Cernache	1757-1775	Conselheiro, Vice-Provedor e Provedor	1760-1771	1771-1773
Bento Luis Coreia de Melo	1778-1781	Provedor	1778-1781	
Gaspar Cardoso de Carvalho e Fonseca	1785-1788 1789-1826	Conselheiro, Vice-Provedor e Provedor	1800-1819	
José de Sousa Melo	1785-1788 1800-1826 1828-1834	Deputado e Vice-Provedor		1778-1781; 1800-1802; 1802-1805; 1805-1814
Francisco de Sousa Cirne de Madureira	1819-1826 1828-1834	Provedor	1819-1824; 1824-1826; 1828-1834	
José de Melo Peixoto Coelho Correia	1824-1834	Deputado Substituto e Vice-Provedor		1828-1834

Fonte: Adaptado de Albuquerque (2004)

Quadro 2 – Relação da dualidade de funções

É aceite como normal que esta dualidade pudesse exercer transferência de conhecimentos e transferência de tecnologias, através de isomorfismo mimético e mesmo normativo. Coloca-se uma questão importante de saber se de facto a existência desta dualidade de representação e funções terá sido o suficiente para influenciar o modo de escrituração e resultar na adoção no Município do Porto do método de aplicação das partidas dobradas. É mais importante se as pessoas que ocuparam esses cargos e funções, teriam conhecimentos contabilísticos sobre o método das partidas dobradas. Da descrição efetuada por Albuquerque (2004), de cada uma das personagens que exerceram administração conjunta, nada se sabe sobre a sua instrução, com exceção de Manuel de Figueiroa Pinto, que era contador e filho de contador. Nas palavras de Albuquerque (2004, pp.143-145):

O nome de Manuel de Figueiroa Pinto, pontualmente, nos róis de elegível a Vereador, durante 40 anos (1761-1804) com uma renda crescente que vai de 6.000 cruzados a 12.000 cruzados, sempre com notas de grande “talento” para essa ocupação, por parte do Corregedor, das quais a mais relevante é a de 1874: capacíssimo como tem feito ver, não só no exercício deste emprego que atualmente ocupa, mas em todos os que dignissimamente tem servido; sendo um dos

sujeitos mais aptos para qualquer, pois que para todos tem grandes talentos, muitas luzes; erudição, boa intenção, e as mais qualidades precisas.

Quanto aos outros, além de membros da Ordem de Cristo e herdeiros de terras e de rendas elevadas, condição para pertencer à Companhia, presumimos pelos dados apresentados no Quadro 3, que as eleições e os cargos ocupados seriam por laços de sanguinidade e por serem herdeiros de vastas propriedades e rendas, do que pelo saber ou pela instrução.

Nome	Descrição
Luis Beleza de Andrade	Fidalgo da Casa Real, herdeiro de terras e vastas propriedades, filho e sobrinho de vereadores da Câmara do Porto.
Manuel de Figueiroa Pinto	Contador da Fazenda do Porto, herdeiro de elevadas rendas e filho de contador e vereador da Câmara do Porto.
Vicente de Noronha Leme Cernache	Cavaleiro da Ordem de Cristo, herdeiro de terras e propriedades e filho e genro de vereadores da Câmara do Porto.
Bento Luis Correia de Melo	Cavaleiro da Ordem de Cristo, herdeiro de terras e propriedades e genro de vereadores da Câmara do Porto.
Gaspar Cardoso de Carvalho e Fonseca	Filho de Cavaleiro da Ordem de Cristo, Herdeiro de terras e elevadas rendas, duas gerações de desembargadores da Relação do Porto, filho de vereador da Câmara do Porto.
José de Sousa Melo	Recebedor da Alfândega, Sargento-Mor da Ordem de Cristo, fidalgo da Casa Real, herdeiro de terras e rendas elevadas.
Francisco de Sousa Cirne de Madureira	Cavaleiro da Ordem de Cristo, quarta geração de vereadores, herdeiro de terras e rendas elevadas.
José de Melo Peixoto Coelho Correia	Neto de Bento Luis Correia de Melo.

Fonte: Adaptado de Albuquerque (2004, pp.145-158)

Quadro 3 –Representações e Funções

Entre os 10 maiores acionistas que entre si concentravam um total de 230 ações, representativas de 19,3%, do capital, encontrava-se Luís Beleza de Andrade, um dos maiores entusiastas da Companhia e seu primeiro provedor (Oliveira 2013, p.101), cujas representações e funções em nada se referem à instrução ou conhecimento sobre a contabilidade segundo o método das partidas dobradas.

A Coroa, no sentido de assegurar uma política proeminente equipou-se com instrumentos e meios de intervenção que lhe permitissem governar e dirimir conflitos de interesses (Subtil 2006, p.160). De acordo com Oliveira (2013, p.65), o sistema contabilístico da Companhia estava alinhado com o que se praticava nas companhias nacionais e estrangeiras semelhantes, seguindo o modelo “oficial” do regime político do seu tempo. A Companhia

representava assim um instrumento de controlo, vigilância, moralização social e exercício de poder, de tal forma que, em 1755 era designada como “*a mais poderosa de Portugal e não há outra alguma nos países estrangeiros que possa competir com ela*” (Sousa 2003, p.42). A necessidade de legitimar os processos e as práticas contabilísticas, tendo em conta a análise efetuada na Teoria Institucional sobre a lógica da conformidade e dos padrões normalizados esperados, servindo de modelo a outras organizações, o sistema conceptualizado e imposto pelo governo pombalino, foi acatado de acordo com as boas regras do isomorfismo coercivo caracterizado por DiMaggio e Powell (1983) (Oliveira 2013, p.65).

7.2.4 Qual a influência da instrução/cultura na aplicação do sistema contabilístico adotado nas várias épocas

Segundo Bourdieu e Miceli (1974, p.218), a escola opera com base numa ordenação de determinados aspetos da realidade e ensina os indivíduos a operar. A reforma pombalina contribuiu para a difusão do ensino, pese embora o facto de existir como intuito principal o de combater a lacuna do ensino, que o encerramento de escolas jesuítas e a sua expulsão viria a marcar em 1759. A Aula de Comércio, como parte integrante de um conjunto de reformas educacionais implementadas por Pombal, criada em 1759 pelo Alvará de dezanove de maio, tinha como objetivo melhorar o estado geral da educação em Portugal (Rodrigues et al. 2007, p.55). Refere ainda o autor que, no que diz respeito à formação da área do comércio, incluindo a contabilidade, esta era adquirida nos locais de trabalho e em cursos realizados em escolas privadas. Decorrente dos estatutos da Aula de Comércio, é referida a causa de se reforçar a necessidade do ensino, onde se pode ler que:

“... falta de formalidade na distribuição, ordem dos livros do mesmo comércio, he uma das primeiras causas, e o mais evidente principio da decadência, e ruina de muitos Negociantes, ... não podem deixar de ser de grande prejuízo e impedimento de negócios com as Nações Estrangeiras, ... emendar desta conhecida desordem, ... se ensinassem os princípios necessários a qualquer comerciante perfeito, e pela composição do método italiano, aceito em toda a Europa, ninguém deixe de guardar os livros do seu comercio com a formalidade devida”.

Outra disposição régia, o Alvará de 30 de agosto de 1770, nos parágrafos 6 a 9, vem tornar obrigatório o curso da Aula de Comércio para guarda-livros, caixeiros, caixas e escriturários de navios, escriturários da armada, empregados das companhias privilegiadas e para os ofícios da administração da fazenda pública. Ainda nos parágrafos 1 a 3, é reforçada a obrigatoriedade do registo em livro próprio, na Junta do Comércio de todos os comerciantes nacionais, bem como a alusão de que este registo é conforme ao praticado nas “*praças bem reguladas da Europa*”.

Com estas medidas, Pombal visava por um lado, a obrigatoriedade de formação para a correta aplicação das práticas contabilísticas segundo o método das partidas dobradas e do controlo do corpo de comerciantes através do registo na já referida Junta do Comércio, por outro lado, reforça a legitimação destas medidas evidenciando o aplicado nas melhores “*praças*” europeias.

Os ideais do Liberalismo na vertente educacional tinham em conta uma ampliação do ensino primário como forma das populações ascenderem à cidadania; a criação do ensino secundário com uma forte componente técnica visando a formação prática; a reformulação metodológica alargando o ensino a outras áreas do saber e o incremento do ensino livre decorrente do valor da liberdade (Marques 2002, p.350). Os liberais deram grande importância ao ensino primário, por considerarem que a educação constituía um marco para o aperfeiçoamento moral dos homens assim como para o desenvolvimento económico (Cruz 1999, p.400). Continua ainda referindo que, a implantação dos liceus no ensino secundário já foi bastante lenta e a instrução superior seria destinada para as classes elevadas da sociedade, onde saem, pela maior parte, os funcionários públicos. Assim, o acesso ao ensino secundário e ao ensino superior corresponde também a uma hierarquização da sociedade e das estruturas sociais, onde não apenas se reflete a distinção das classes com cultura, mas também transmite cultura que por sua vez faz a separação de outras classes. Neste contexto e no seguimento de Marques (2002, p.351), uma petição enviada ao município de Lisboa onde se defendia um ensino para todas as classes, sustentando-se na convicção de que a instrução elementar seria um elemento chave para a emancipação dos indivíduos, a resposta obtida foi a que cada indivíduo deveria receber a instrução adequada ao seu e função social, vindo na “*democratização*” do ensino, uma perigosa arma nas mãos do povo.

A partir da segunda metade do século XVIII, assistimos às primeiras bases de ensino profissional e superior de alguns ramos do saber. Uma questão ainda se pode impor no que diz

respeito à não implementação do método das partidas dobradas ao nível do governo local é a de saber se existiam pessoas habilitadas para o exercício da contabilidade pública ao nível do governo local.

Relativamente à Aula do Comércio, e conforme se pode ver no Tabela 10, no final do 10º curso desta aula, já existiam cerca de mil graduados. Por um lado, julgamos responder à questão relativa à existência de pessoas habilitadas para o comércio e para o uso da contabilidade segundo o método das partidas dobradas. Por outro lado, se as partidas dobradas não são aplicadas ao nível do governo local, não podemos invocar a falta de pessoas habilitadas para o efeito.

Curso	Início	Inscrições (incluindo Brasil)	Finalistas (incluindo Brasil)	Alunos do Brasil
1º	01/9/1759	61	30	
2º	11/7/1763	109/116	52	
3º	11/06/1767	288	155/161	3
4º	15/02/1771	224	203	
5º	21/08/1776	307	54/87	10
6º	01/10/1783	193/206	80/83	3
7º	01/08/1787	215	152/158	3
8º	03/11/1790	188	84	2
9º	10/01/1792	174	66	2
10º	10/11/1794	154	96	4
Total:		1913/1933	972/1020	27

Fonte: Adaptado de Rodrigues et al. 2004, p.59

Tabela 10 - Número de alunos matriculados e graduados por cursos

Na seleção das pessoas que irão frequentar a Aula de Comércio, podemos acrescentar que no estatuto da Junta de Comércio, no parágrafo XVI, refere o número de vinte assistentes, filhos de “Homens de Negócio” e o parágrafo 6 dos estatutos da Aula de Comércio vem também reforçar que se dará preferência para assistentes, aos filhos ou netos de “Homens de Negócio”. Neste sentido, a formação de novas elites (graduados da aula de comércio) está condicionada ao pressuposto anteriormente referido, que é ser filho ou neto de homem de negócio.

Conforme refere Gomes (2007, p.218) a inexistência de livros sobre o método das partidas dobradas escritos em português pode ter sido uma influência negativa na disseminação do método e consequentemente na sua instrução e aprendizagem. Se por um lado a inexistência de livros em português era uma influência negativa, a quantidade de pessoas que sabiam ler e escrever no antigo regime era de alguma forma também reduzida (Silva 2014). Apesar de

Pombal se ter rodeado e ter conseguido formar uma elite de administradores, permitindo avanços ao nível da gestão financeira, debatia-se com um problema: além dos funcionários de topo da administração pública, os tesoureiros e outros funcionários do Reino⁶⁹ não tinham qualquer formação no método das partidas dobradas (Soll 2014, p.13), e sem números corretos a partir das bases, dificilmente se poderia encontrar rigor nos livros de contabilidade. Situação idêntica no que se refere à falta de pessoal qualificado na implementação e uso contínuo, teve Pombal no envio de funcionários para as colónias portuguesas em todo o mundo, obrigando-o à decisão da implementação de um método simplificado da escrituração segundo as partidas dobradas (Gomes 2007; Gomes et al. 2014). O mesmo procedimento não teve a Coroa em relação ao poder local. Por um lado, para a generalidade do país, pensamos como justificação desta não adoção, pelo menos do mesmo regime simplificado, a não existência de negócios ao nível do governo local, que justificasse os dispêndios que a implementação acarreta. Por outro lado, podemos referir que apenas poderá interessar à Coroa interesses administrativos e controlo à distância da renda pública. O sistema de facto era brilhante, contudo, para que pudesse funcionar não bastava um governo letrado, mas era necessária uma sociedade com formação (Soll 2014, p.13)⁷⁰. Pombal tinha a perceção de que as reformas visionárias que pretendia para o governo exigiam uma população mais instruída ao reformar o ensino. Era necessária uma sociedade mais instruída, mais responsável e mais qualificada no sentido de se poder alcançar uma responsabilização financeira e atingir os níveis de eficiência e eficácia pretendidos.

Contudo, uma sociedade mais instruída leva a que as elites com um maior grau de cultura e de instrução desenvolvam uma capacidade de manipularem os que estão sob eles através do discurso, da linguagem e da cultura (Gephart 1978; Lawrence et al. 2001; Pettigrew 1979; Pfeffer 1981). Este também é um dos tipos de influência que afeta significativamente o ritmo da institucionalização, na medida em que o envolvimento deste tipo de agentes, provoca influência nas formas de pensar e de agir, provocando uma diminuição das mudanças pretendidas.

Relativamente ao Porto, no que respeita à instrução e cultura, a cidade foi palco de grande desenvolvimento económico e social a partir de meados do século XVIII. Todavia este cenário apenas fica completo com a alusão a todo o desenvolvimento cultural, com o objetivo

⁶⁹ No Porto em 1612, as cobranças das rendas e impostos eram da responsabilidade dos almoxarifados, espécie de repartição financeira que funcionava nas principais vilas e cidades (Serrão 1985b).

⁷⁰ As antigas cidades Italianas do Norte, a Holanda e a Grã-Bretanha com grande empenho sobre o ponto de vista social e sobre o ponto de vista estatal, empreenderam reformas para o ensino e para a formação em geral da sociedade.

de incrementar o ensino e propagação de conhecimentos científicos. A elevada taxa de analfabetismo teve como princípio motivador, a instalação e criação de aulas públicas primárias e profissionais, culminando mais tarde com o ensino técnico público. Todas estas formas de instrução e cultura são a propagação de novas ideias e novas formas de pensar na sociedade, originando influências na sociedade. Também a educação que era recebida pelos filhos de comerciantes em países europeus, constituem fontes de propagação de instrução e disseminação de cultura (Serrão 1990). A transferência de conhecimentos contabilísticos e a contabilidade como meio de transferência de tecnologia é aplicada no que diz respeito a estes comerciantes, que estando direta ou indiretamente envolvidos com empresas comerciais estrangeiras, enviaram os seus filhos para outros países, para estudarem comércio e contabilidade (Gomes 2007), assim como línguas estrangeiras e poderem regressar com a devida instrução. Ainda conforme nos refere Gomes (2007, p. 120) os primeiros livros de contabilidade por partidas dobradas impressos em português evidenciam a influência e cultura de autores franceses, tendo em conta a consideração e influência que exerciam na vida portuguesa, vista em muitos casos como modelo a copiar.

De seguida são abordados diferentes instrumentos de difusão, de instrução e de cultura com particular ênfase para a sua implicação no Município do Porto.

A Academia Real de Marinha e Comércio foi criada em 29 de julho de 1803, na dependência da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, com o objetivo principal de formar os seus futuros quadros técnicos. A Academia teve como ponto de partida um curso que já existia no Porto: a Aula de Náutica, cujo objetivo era formar graduados de marinha, tenentes do mar e guardas marinhas, no sentido de auxiliar contra os “piratas”. Esta aula de Náutica, criada em 1762 na cidade do Porto pelo Decreto de 30 de julho, funcionava, como referido no capítulo anterior, nas instalações do Colégio dos Órfãos, e resultava já de uma necessidade de estabelecimento de ordem comercial com implicações na economia local (Azevedo 1981), (ver Imagem 30).

DECRETO.



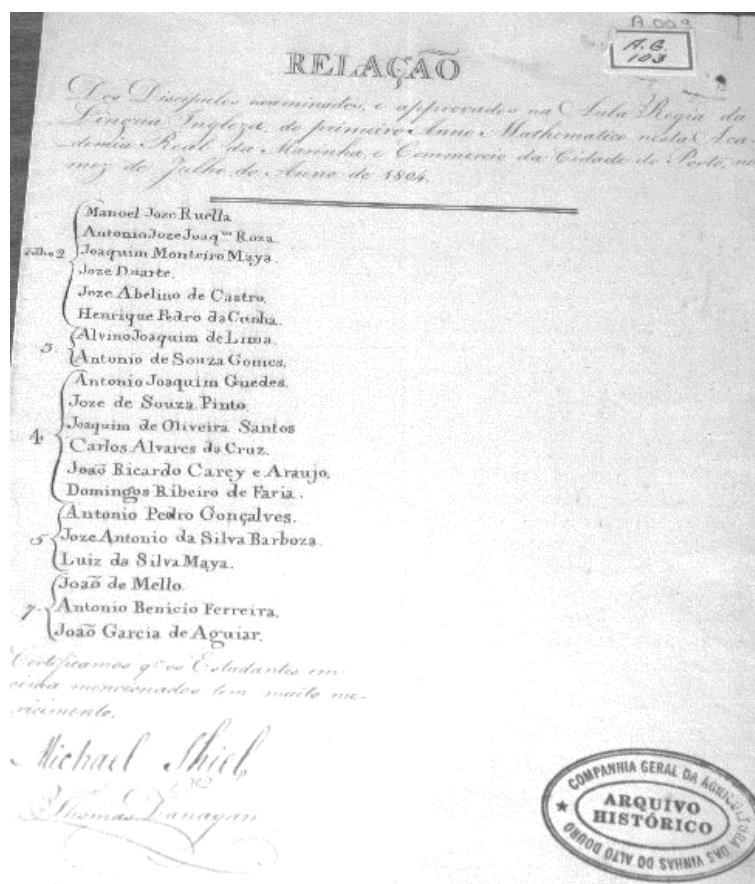
OR quanto havendo os meus Vassallos habitantes na Cidade do Porto louvavelmente estabelecido, com facultade minha, algumas Fragatas de Guerra, para cobrirem aquella Costa, e protegerem o commercio da mesma Cidade, contra os insultos que frequentemente padeciaõ; he justo, e necessario, que ao mesmo tempo se criem Officiaes com educaçãõ para aquelle importante serviço, como os sobreditos me representáraõ: Hei por bem crear doze Tenentes do mar, e dezoito Guardas Marinhas, para servirem nas referidas Fragatas, com Aula, e Residencia na mesma Cidade do Porto, e pagos pela mesma Repartiçãõ por onde se fazem as mais despezas das referidas Fragatas: Os quaes ficarãõ em tudo, e por tudo privados, igualados, e graduados com os que fui servido crear por Decretos de dous de Julho de mil setecentos sessenta e hum, e de vinte e hum de Março do presente anno. O Conselho de Guerra o tenha assim entendido, e faça observar pelo que lhe pertence. Palacio de Nossa Senhora da Ajuda, a trinta de Julho de mil setecentos sessenta e dous.

Imagem 30 - Decreto de 30 de julho de 1762

Mais tarde, em 1779, acrescentava-se mais uma aula de Desenho e Debuxo⁷¹. Estas duas aulas, sob a administração da Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, são revestidas de grande sucesso. A população ativa da cidade, e junto da Companhia, reclamavam à instituição “... *um curso de mais largo alcance e de mais proveitosa utilidade para as atividades a que se dedicavam os portuenses.*” (Azevedo 1981, p.134). Ora se o Porto era considerada a segunda maior cidade do Reino e a segunda mais importante devido ao monopólio comercial que se fazia sentir, não existia uma escola onde se ministrassem as noções de comércio, as línguas francesa e inglesa, assim como o ensino das matemáticas e dos cálculos. indispensáveis àqueles que exerciam a atividade comercial. Além das razões referidas, ainda acrescia a densidade populacional, que era numerosa, onde apenas existiam os estudos menores, nomeadamente primeiras letras, latim, grego, filosofia racional e moral e as já referidas de náutica e desenho. Ainda a acrescentar, existia o facto de alguns estudantes portuenses que quisessem seguir os estudos maiores, apenas o poderiam fazer na Universidade de Coimbra ou

⁷¹ Livro 16 de Próprias p. 260 a 261 - AHMP

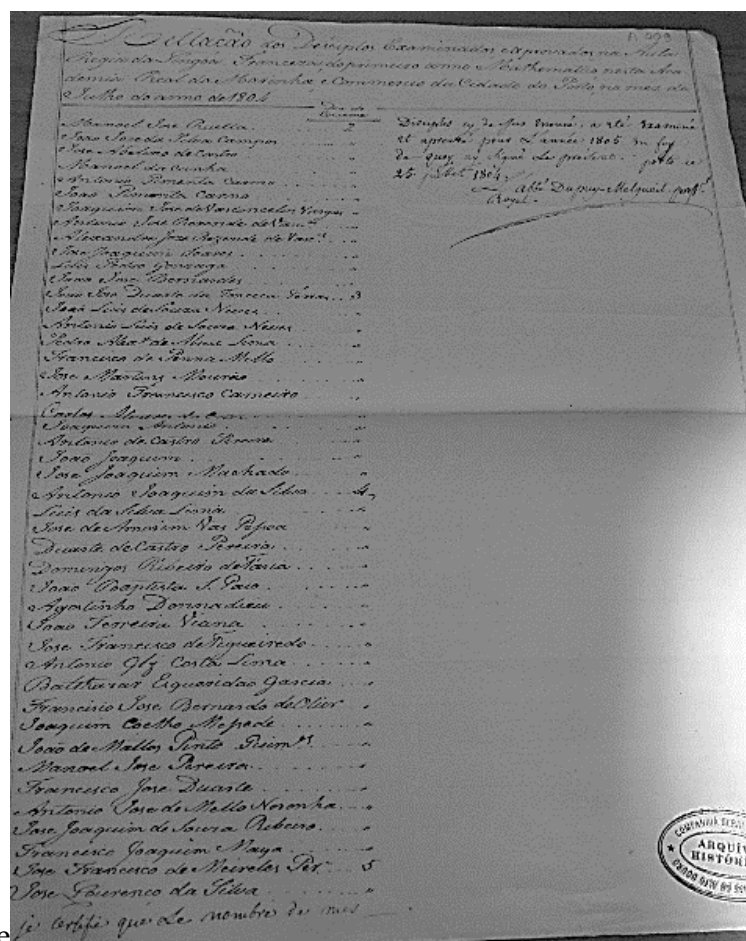
de Lisboa, a seu próprio custo. Em 1803, D. João VI perante estes argumentos, decidiu-se pela criação da Academia Real da Marinha e Comércio⁷², sob tutela e inspeção da Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro. Esta Academia desempenhou um, papel de relevo na instrução e na formação dos estudantes do Porto, em que “... os alunos da Aula de Comércio tinham aprendido a escrituração por partidas dobradas, com reconhecido aproveitamento numa cidade que era a mais ativa e comerciante do reino, notável pelas suas relações com o Brasil e os diferentes países da Europa. Por essa razão a aprendizagem do Francês e do Inglês era de grande utilidade...” (Azevedo 1981, p.144). A Imagem 31, conforme consta no arquivo histórico da Companhia, mostra a “Relação por discípulos examinados e aprovados na Aula Régia da Língua Inglesa no primeiro ano Matemático, nesta Academia Real da Marinha e Comercio da Cidade do Porto, no mês de julho do ano de 1804”.



Fonte: Relação de Discípulos examinados – A.H.C.G.A.V.A.D.
Imagem 31 - Cota A.009 – Maço Cx1.1 – Matriculas e Inscrições

⁷² Inicialmente a funcionar no Colégio dos Órfãos, e logo que possível em edifício próprio.

Da mesma forma, a Imagem 32 evidencia em 1804 a “Relação dos alunos examinados e aprovados Aula Régia da Lingoa Francesa do primeiro Ano Matemático nesta Academia Real de Marinha e Comércio da Cidade do Porto, no mês de Julho de 1804”

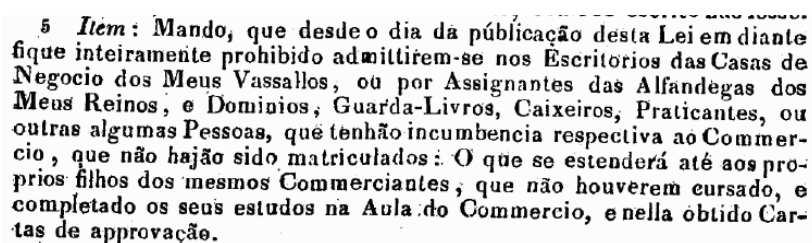


Fonte: Relação de Discípulos examinados – A.H.C.G.A.V.A.D.
 Imagem 32 - Cota A.009 – Maço Cx1.1 – Matrículas e Inscrições

Conforme refere Subtil (1997, p.964), antes da reforma de 1772, a Universidade de Coimbra já atendia ao imperativo político de formação de uma “elite dirigente”; transformada em pólo dominante do poder, e não é de estranhar que a nova “nobreza” político-administrativa saída do consulado pombalino tivesse caucionado as suas reformas à reforma da Universidade de Coimbra (1772) a que corresponderia uma nova centralidade acadêmica no sistema político absolutista. Neste sentido e de acordo com Pedreira (1995, p.41), devemos considerar que as reformas do ensino e do sistema educacional português estiveram, de fato, profundamente imbricadas a um desejo de mudanças de ordem cultural (a reforma da mentalidade de setores da

sociedade portuguesa, de modo que a intervenção na educação se destinava à instituição de novos caminhos para a formação dos jovens portugueses.

É de referir ainda a Lei de 30 de agosto de 1770, pela qual se determina que os empregados a admitir nas casas de negócio ou nas Alfândegas tenham cursado e completado a Aula de Comércio. Conforme já foi referido e em relação ao volume e importância que esta alfândega representa no Erário Régio, existe aqui a evidência do interesse de Pombal na organização e controlo da receita, de modo a ser escriturada por pessoas que tenham conhecimento de matérias relativas ao comércio (ver Imagem 33)



5 *Item*: Mando, que desde o dia da publicação desta Lei em diante fique inteiramente prohibido admittirem-se nos Escritorios das Casas de Negocio dos Meus Vassallos, ou por Assignantes das Alfandegas dos Meus Reinos, e Dominios, Guarda-Livros, Caixeiros, Praticantes, ou outras algumas Pessoas, que tenham incumbencia respectiva ao Commercio, que não hajão sido matriculados: O que se estenderá até aos proprios filhos dos mesmos Comerciantes, que não houverem cursado, e completado os seus estudos na Aula do Commercio, e nella obtido Cartas de approvação.

Imagem 33 - Lei de 30 agosto de 1770

7.2.5 O papel do Município do Porto na desinstitucionalização das práticas contabilísticas

As organizações cujas estruturas se tornam isomórficas e são levadas a incorporar práticas e procedimentos, aumentam a sua legitimidade, os produtos, as técnicas e as suas políticas, funcionam como mitos do ambiente institucional, refletindo o seu ambiente institucionalizado (Lawrence et al. 2001). Em alguns casos, o processo do cumprimento destes mitos nem sempre conduzem a resultados concretos, mas apenas mantem as aparências e validam a existência de uma organização (Meyer e Rowan 1977). O estudo destes ritmos e regularidades na vida social permite desenvolver dimensões temporais específicas que podem descrever processos de institucionalização (DiMaggio e Powell 1983; Meyer e Rowan 1977; Scott 2005).

Os mecanismos institucionais desenvolvidos por DiMaggio e Powell (1983) conduzem a três formas de institucionalização: isomorfismo coercivo, normativo e mimético. Se, como já referido, os eventos ou inovações se difundem de forma mais lenta ou mais rápida, marcando o ritmo da institucionalização, as pressões coercivas exercidas pelo Estado também podem difundir-se mais rapidamente, no sentido de uma mudança obrigatória para algum processo

administrativo, por exemplo o novo método de contabilização da entrada da receita no Erário Régio, ou então de forma mais lenta, como por exemplo a delegação de alguma atividade noutros órgãos do setor público, nomeadamente numa ordem emanada do governo central para o governo local. Esta dimensão e forma de poder foi exercida quando se deu o processo de institucionalização do método das partidas dobradas em supressão do modo antigo de escriturar na Casa dos Contos e Reino com Pombal, assim como no caso da extinção do método das partidas dobradas para a escrituração por partidas simples, com o Mouzinho da Silveira. Esta dimensão de poder também terá um efeito significativo nas características temporais de uma instância de institucionalização. A elaboração dos gráficos relativos a cada uma das receitas a seguir enunciadas, refletem os valores dos dados referidos nos apêndices.

Dobro da Sisa

Se até ao ano de 1804 o registo da receita dobro da sisa assumiu a regularidade esperada segundo os propósitos da reforma de Pombal, a partir de 1811, esta, regista atrasos significativos, chegando aos seis anos. Conforme se pode verificar no Apêndice 6, o ano de 1811 regista em termos de receita, um valor global de 11.766,506 reis (onze contos, setecentos e sessenta e seis mil, quinhentos e seis reis), repartido da seguinte forma: relativo ao ano de 1809, o valor de receita registado é de 100,238 reis (cem mil, duzentos e trinta e oito reis), o ano de 1810 regista em termos de receita, o valor de 6.260,000 reis (seis contos e duzentos e sessenta mil reis) e por último, o ano de 1811 regista o valor de 5.416,268 reis (cinco contos, quatrocentos e dezasseis mil, duzentos e sessenta e oito reis).

Verificamos ainda pelos dados recolhidos, ser comum a prática de no próprio ano não existir receita registada (ver Apêndice 6) nos anos de 1812, 1814 a 1820, 1822 e 1823, 1825 a 1827 e 1829 a 1833. Podemos ver a título de exemplo, tal como acontece noutros anos, a receita registada encontra-se repartida por vários anos (ver Tabela 11).

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
	1807	3 409,510	14,32%
	1808	950,307	3,99%
	1809	2 170,819	9,12%
	1810	2 462,707	10,34%
	1811	4 180,089	17,55%
	1812	9 412,329	39,53%
	1813	1 227,628	5,16%
Total		23 813,389	100,00%

Tabela 11 – Repartição da receita do ano de 1813 – Dobro da Sisa

No âmbito desta análise e tendo como exemplo este período, podemos referir que a receita do ano de 1813, registada relativamente ao ano a que diz respeito, um atraso de dois anos (ver Tabela 12). A receita registada no ano representa 21,93% da receita total, que irá ser recebida em anos posteriores.

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
1813	1813	1 227,628	21,93%
1814	1813	2 689,289	48,05%
1815	1813	1 679,790	30,01%
Total		5 596,707	100,00%

Tabela 12 – Registo da receita do ano de 1813 – Dobro da Sisa

As características temporais da institucionalização, conforme tem vindo a ser analisado na secção 7.2.2, resulta numa prática institucionalizada, regra ou tecnologia (Leblebici et al. 1991, Powell e DiMaggio 2012, Scott e Meyer 1994). Quando a institucionalização dessas práticas atinge a saturação e os atores ou agentes não estão dispostos ou não conseguem obedecer, esta fase corresponde à desinstitucionalização (Lawrence et al. 2001). No Gráfico 7 é evidenciada essa fase da desinstitucionalização e que corresponde aos atrasos verificados no registo da receita do dobro da sisa.

Processo de institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização do Dobro da Sisa

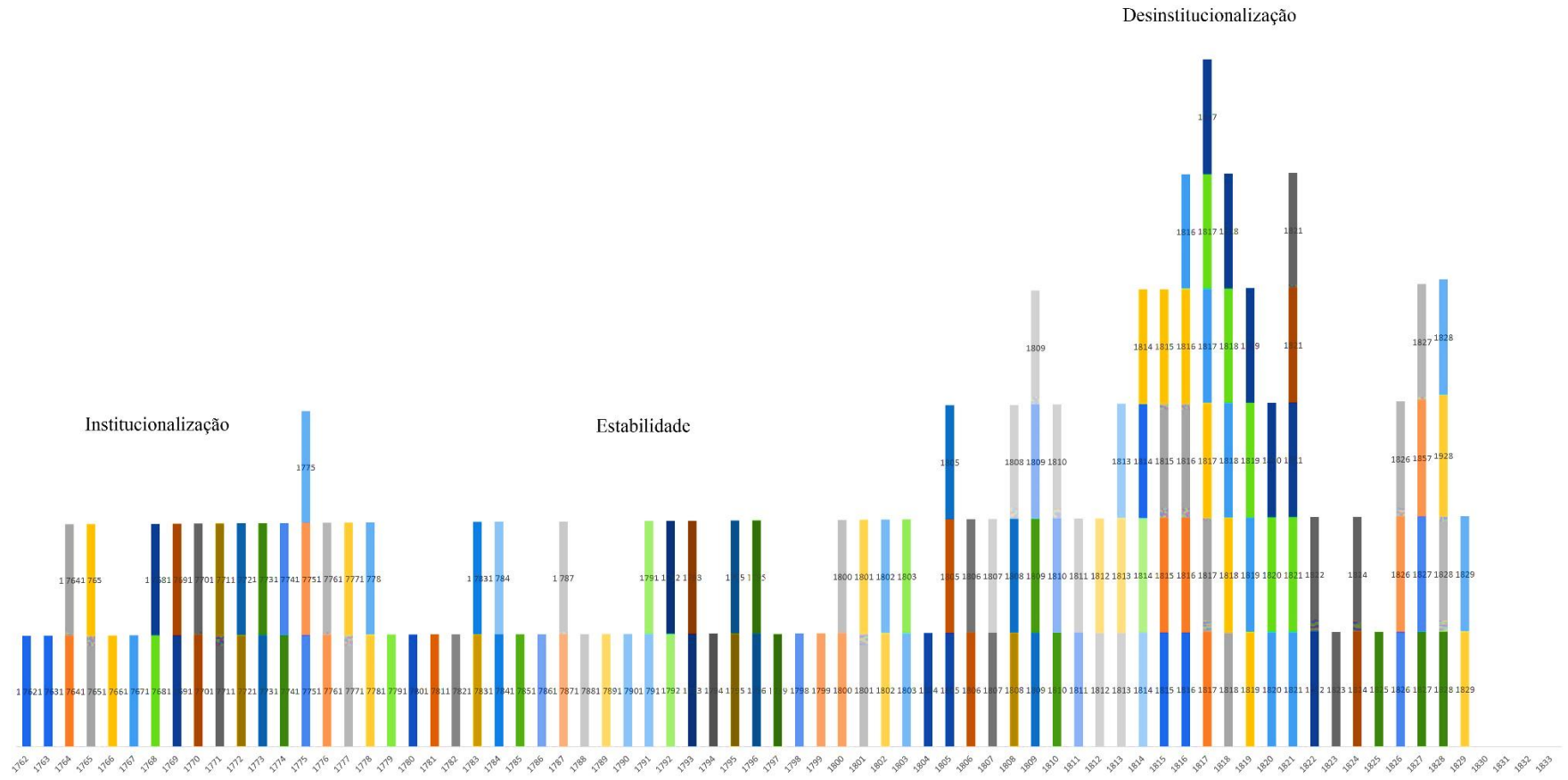


Gráfico 7 – Processo de Institucionalização, Estabilidade e Desinstitucionalização do Dobro da Sisa

Sisa Singela

A sisa singela apresenta características de práticas institucionalizadas relativamente à instância de institucionalização e estabilidade, durante o período de 1762 a 1800. O período de 1801 a 1833, corresponde ao período de desinstitucionalização das práticas de registo da receita da sisa singela, como podemos verificar no Apêndice 7, os atrasos verificados, e que em alguns casos chega aos nove anos. Comparativamente com o exemplo do dobro da sisa, a sisa singela, no ano de 1801 é verificado um atraso no registo da receita de sete anos. A receita global deste ano é de 18.181,431 reis (dezoito contos, cento e oitenta e um mil, quatrocentos e trinta e um reis), repartido da seguinte forma: relativamente ao ano de 1792 é registada receita no valor de 767,491 reis (setecentos e sessenta e sete mil, quatrocentos e noventa e um reis), ao ano de 1793, a receita registada é de 363,300 reis (trezentos e sessenta e três mil, e seiscentos reis), ao ano de 1794 corresponde a receita de 467,100 reis (quatrocentos e sessenta e sete mil e cem reis), ao ano de 1797 a receita de 1.198,100 reis (um conto, cento e noventa e oito mil e cem reis), ao ano de 1800 corresponde a receita de 9.385,140 reis (nove contos, trezentos e oitenta e cinco mil, cento e quarenta reis) e por último, ao ano de 1801, corresponde a receita de 6.000,000 reis (seis contos de reis). Estes atrasos nesta receita constituem a partir desta data, uma prática generalizada.

A título de exemplo, e tal como na secção anterior, apresentamos a receita do ano de 1813, onde podemos verificar os atrasos registados (ver Tabela 13).

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
1813	1807	1 000,000	5,86%
	1808	118,283	0,69%
	1809	1 487,004	8,72%
	1810	2 099,155	12,30%
	1811	3 690,880	21,63%
	1812	7 726,611	45,29%
	1813	940,042	5,51%
Total		17 061,975	100,00%

Tabela 13 – Repartição da receita do ano de 1813 – Sisa Singela

No âmbito desta análise e tendo como exemplo este período, tal como efetuado para a receita do dobro da sisa, podemos referir que a receita do ano de 1813, registada relativamente ao ano a que diz respeito, apresenta um atraso de quatro anos (ver Tabela 14). Também nos permite verificar que a receita recebida no ano de registo, apenas se refere a 8,55% do total.

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
1813	1813	940,042	8,55%
1814	1813	1 268,941	11,55%
1815	1813	7 685,166	69,93%
1816	1813	0,000	0,00%
1817	1813	1 094,946	9,96%
			0,00%
			0,00%
Total		10 989,095	100,00%

Tabela 14 – Registo da receita do ano de 1813 – Sisa Singela

De acordo com (Lawrence et al. 2001), podemos verificar a desinstitucionalização das práticas de registo e que corresponde aos atrasos verificados e cuja evidência pode ser verificada no Gráfico 8.

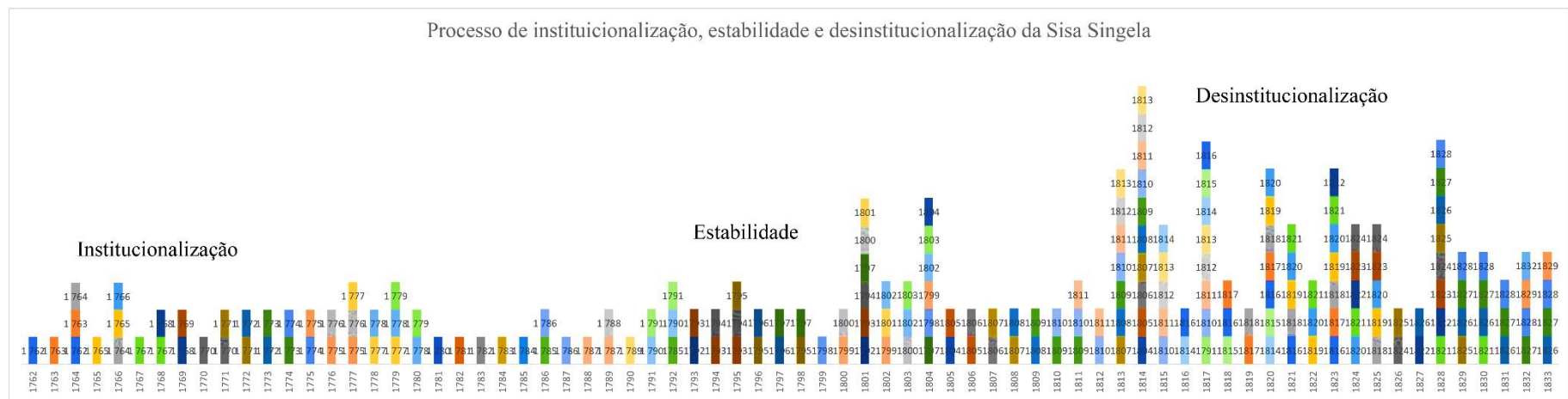


Gráfico 8 – Processo de Institucionalização, Estabilidade e Desinstitucionalização do Sisa Singela

Decima

Se até ao ano de 1810 o registo da receita da decima seguia uma regularidade em que se verificava na generalidade atrasos de dois anos, e em poucos casos três a quatro anos, onde os valores arrecadados são pequenos relativamente à receita registada, a partir de 1811, constata-se um aumento do número de anos de atraso, conforme se pode ver no Apêndice 8, assim como, em termos percentuais se verifica aumento relativamente à receita registada. A título de exemplo, e tal como seguido para a tipologia das receitas anteriores, o ano de 1813, regista um valor global de receita de 22.709,413 reis (vinte e dois contos, setecentos e nove mil, quatrocentos e treze reis), assim repartido: relativamente ao ano de 1813 não é efetuado registo de receita arrecadada; para o ano de 1812, a receita é de 9.412,250 reis (nove contos, quatrocentos e dezanove mil, duzentos e cinquenta reis), no ano de 1811 a receita registada é de 8.776,100 reis (oito contos, setecentos e setenta e seis mil e cem reis), para o ano de 1810, a receita é de 1.076,200 reis (um conto e setenta e seis mil e duzentos reis) e, por último, ao ano de 1809, a receita registada é de 3.437,863 reis (três contos, quatrocentos e trinta e sete mil, oitocentos e sessenta e três reis) (ver Tabela 15).

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
1813	1809	3 437,863	15,14%
	1810	1 076,200	4,74%
	1811	8 776,100	38,65%
	1812	9 419,250	41,48%
	1813		0,00%
Total		22 709,413	100,00%

Tabela 15 – Registo da receita do ano de 1813 – Decima

No âmbito desta análise e tendo como exemplo este período, tal como efetuado para as receitas anteriores, podemos verificar que a receita do ano de 1813, registada relativamente ao ano a que diz respeito, apresenta um atraso de onze anos, uma vez que apenas começa a ser registada em 1816 e termina em 1824 (ver Tabela 16). Também nos permite verificar que a receita recebida no ano de registo é nula.

Ano de Registo no Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
1813	1813	0,000	0,00%
1814	1813	0,000	0,00%
1815	1813		0,00%
1816	1813	18 000,000	31,45%
1817	1813	18 568,185	32,45%
1818	1813	3 158,707	5,52%
1819	1813	4 843,069	8,46%
1820	1813	9 302,077	16,25%
1821	1813	923,677	1,61%
1822	1813		0,00%
1823	1813		0,00%
1824	1813	2 431,759	4,25%
Total		57 227,474	100,00%

Tabela 16 – Registo da receita do ano de 1813 – Decima

Face aos elementos referidos para esta receita e de acordo com (Lawrence et al. 2001), podemos verificar a desinstitucionalização das práticas de registo com os atrasos verificados e cuja evidência pode ser verificada no Gráfico 9.

Processo de institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização da decima

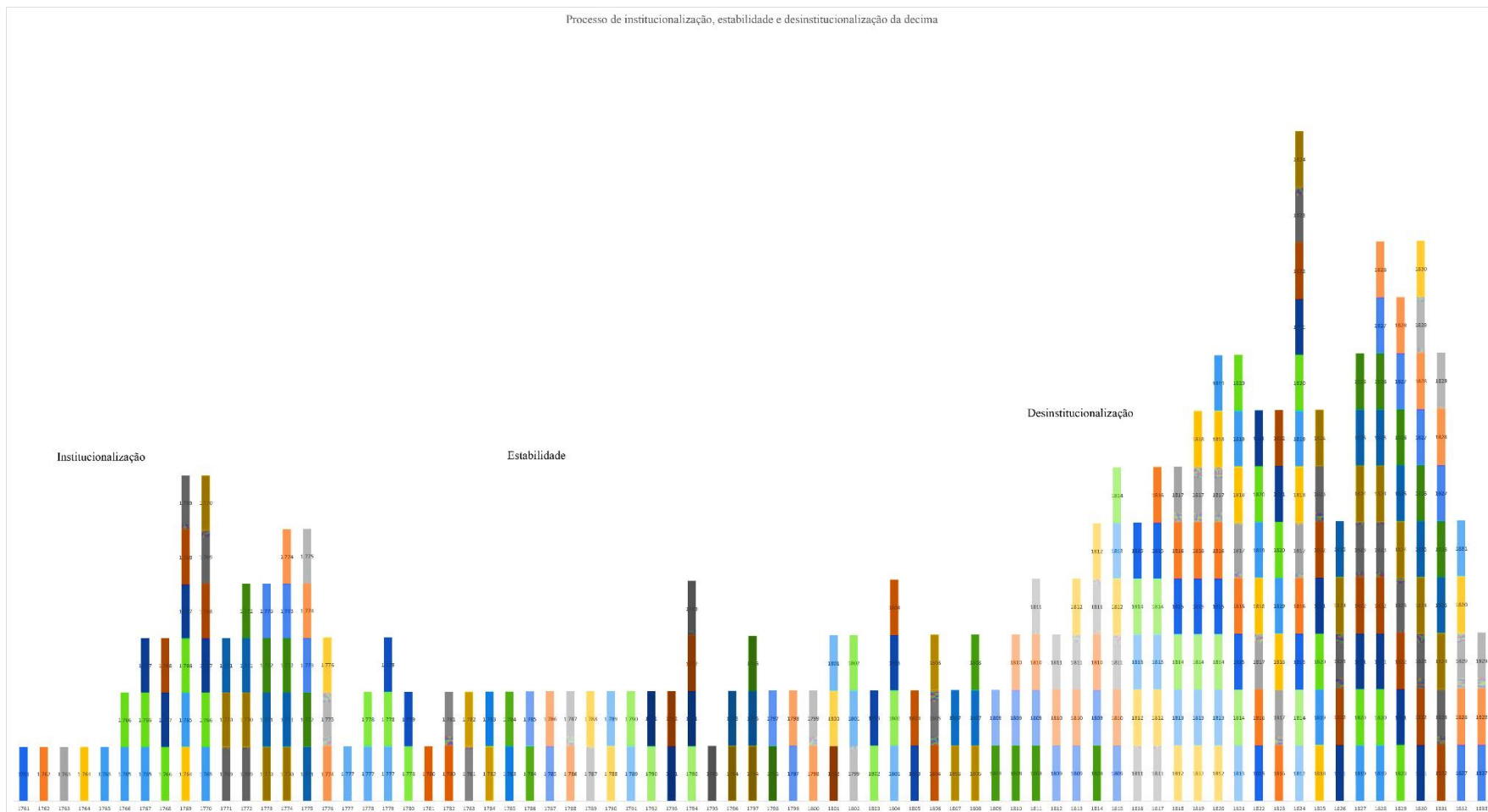


Gráfico 9 – Processo de Institucionalização, Estabilidade e Desinstitucionalização da Decima

Real de Água

Relativamente a esta receita, os desvios das práticas são verificados precisamente depois do Decreto de 23 de julho de 1766 (onde se estabelece a forma de registo para as despesas e para as receitas dos municípios, para mais prontamente se saber a importância dos ditos rendimentos), ou seja, a partir de 1778 (ver Apêndice 9). Tal como já referido anteriormente, neste decreto é referido o atraso contínuo do registo e entrega da receita no Erário Régio e é implementada uma prática de registo que deve ser seguida no governo local, no sentido de harmonizar o método de registo da receita. Com base nos dados recolhidos, registamos a evidência de que a implementação das práticas emanadas pelo governo central não é seguida no Município do Porto. Veja-se por exemplo o ano de 1813, analisado também para as restantes receitas, como é feito o seu registo. Assim, o ano de 1813, regista em termos globais uma receita no valor de 6.996,20 reis (seis contos, novecentos e noventa e seis mil, e vinte reis), dos quais, 400,00 reis (quatrocentos mil reis) dizem respeito ao ano de 1813, 2.557,477 reis (dois contos, quinhentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e setenta e sete reis) referem-se ao ano de 1812, 4.036,537 reis (quatro contos, trinta e seis mil, quinhentos e trinta e sete reis) referem-se ao ano de 1811, por último, relativamente ao ano de 1810, é registada a receita no valor de 2,006 reis (dois mil e seis reis) (ver Tabela 17).

Ano de Registo no Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso
1813	1810	2,006	0,03%
	1811	4 036,537	57,70%
	1812	2 557,477	36,56%
	1813	400,000	5,72%
Total		6 996,020	100,00%

Tabela 17 – Registo da receita do ano de 1813 – Real de Água

No âmbito desta análise e tendo como exemplo este período, tal como efetuado para as receitas anteriores, podemos verificar que a receita do ano de 1813, registada relativamente ao ano a que diz respeito, apresenta um atraso de sete (ver Tabela 18). Também nos permite verificar que a receita recebida no ano de registo, apenas se refere a 11,22% do total.

Ano de Registo no Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
1813	1813	400,000	11,22%
1814	1813	857,392	24,04%
1815	1813		0,00%
1816	1813	1 645,684	46,15%
1817	1813	63,192	1,77%
1818	1813		0,00%
1819	1813		0,00%
1820	1813	600,000	16,82%
Total		3 566,268	100,00%

Tabela 18 – Registo da receita do ano de 1813 – Real de Água

No seguimento de Lawrence et al. (2001), podemos verificar a desinstitucionalização das práticas de registo com os atrasos verificados e cuja evidência pode ser verificada no Gráfico 10.

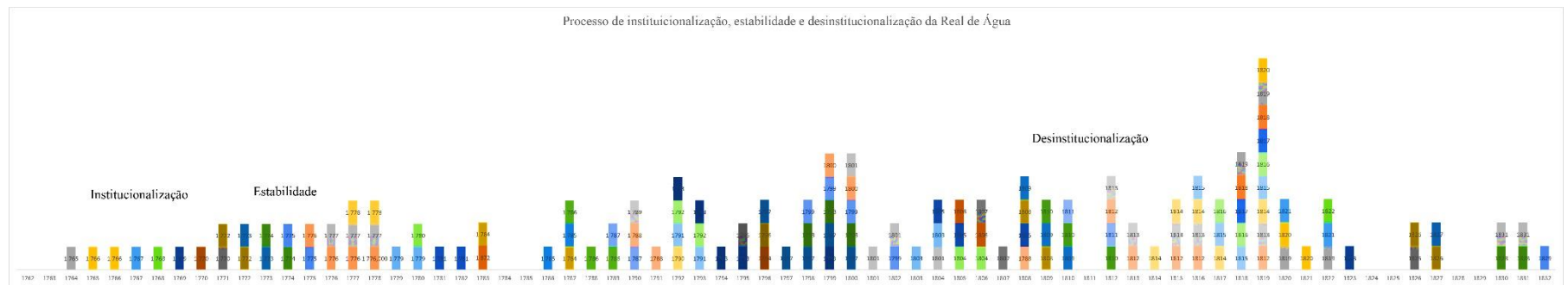


Gráfico 10 – Processo de Institucionalização, Estabilidade e Desinstitucionalização do Real de Água

Direito dos Selos

O imposto do direito dos selos, retomado em 1811, assume desde o seu início atrasos sucessivos relativamente ao registo da receita, conforme podemos verificar no Apêndice 5. Para efeito de classificação com ênfase na institucionalização, verificamos um ritmo lento nas práticas de registo da receita. No ano de 1811 é registada uma receita no valor de 2.872,150 reis (dois contos, oitocentos e setenta e dois mil, cento e cinquenta reis); no ano de 1812 é registada uma receita global de 8.127,850 reis (oito contos, cento e vinte e sete mil, oitocentos e cinquenta reis), relativos aos seguintes anos: ao ano de 1812 o valor de 4.000,000 reis (quatro contos de reis) e ao ano de 1811 o remanescente no valor de 4.127,850 reis (quatro contos, cento e vinte e sete mil, oitocentos e cinquenta reis) (ver Tabela 19).

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso
1813	1812	1 000,000	11,25%
	1813	7 888,115	88,75%
Total		8 888,115	100,00%

Tabela 19 – Registo da receita do ano de 1813 – Direito dos Selos

Contudo, esta receita, desde o ano de 1811 regista uma particularidade comparativamente com as receitas analisadas, ou seja, enquanto que as restantes, no início da implementação do Erário Régio, a receita era registada no próprio ano, ou imediatamente no ano seguinte em janeiro relativamente ao ano anterior, o direito dos selos, na receita do ano de 1811 (início) a receita total só acabará por ser registada, a última parcela, no ano de 1818 com o valor de 1 030,612 reis (um conto, trinta mil, seiscentos e doze reis) (ver Apêndice 5).

Analisando o ano de 1813, conforme verificado para as restantes receitas, é registada neste ano um valor de 7.888,115 reis (sete contos, oitocentos e oitenta e oito mil, cento e quinze reis), que corresponde a 64,49 % da receita relativa a esse ano. Nos anos de 1814, 1815 e 1816 ainda é registada receita relativa ao ano de 1813 (ver Tabela 20).

Ano de Registo no Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	%
1813	1813	7 888,115	64,49%
1814	1813	2 500,000	20,44%
1815	1813	1 804,200	14,75%
1816	1813	39,200	0,32%
Total		12 231,515	100,00%

Tabela 20 – Registo da receita do ano de 1813 – Direito dos Selos

Conforme podemos verificar no Gráfico 12, a institucionalização assume um ritmo lento no que se refere às práticas de registo da receita, uma rápida desinstitucionalização e a estabilidade é baixa ou praticamente nula (ver Gráfico 11).

PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO, ESTABILIDADE E
DESINSTITUCIONALIZAÇÃO DO
DIREITO DOS SELOS

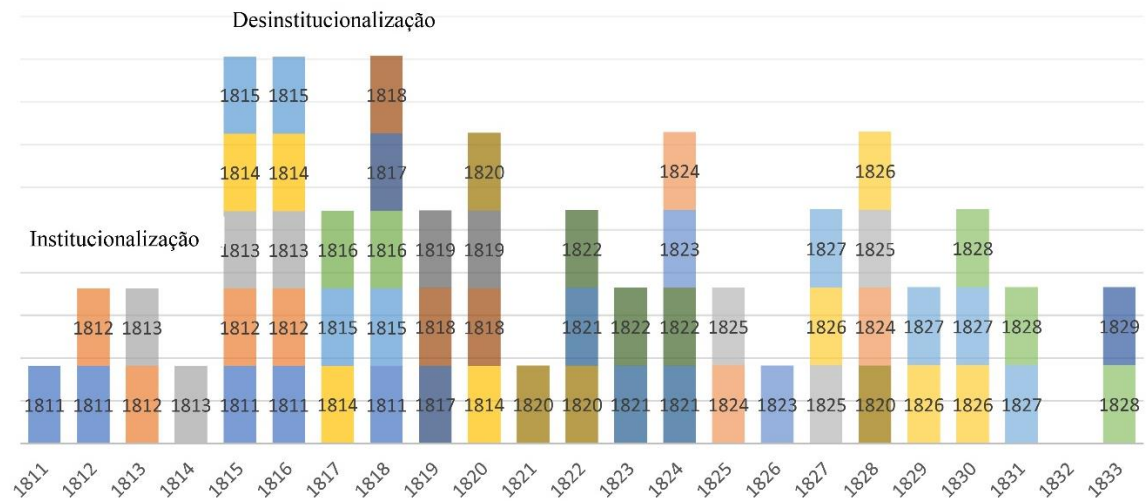


Gráfico 11 – Processo de Institucionalização, Estabilidade e Desinstitucionalização do Direito dos Selos

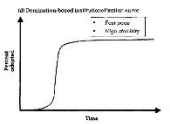
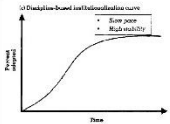
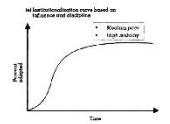
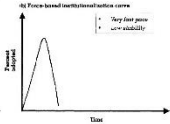
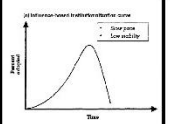
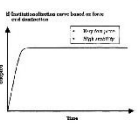
Dos gráficos apresentados neste capítulo e no que respeita ao papel do Município do Porto na institucionalização, estabilidade e desinstitucionalização das práticas contabilísticas, descrevemos um quadro de relação dos processos de acordo com as instâncias temporais de institucionalização definidas por Lawrence et al. (2001) (ver Quadro 4). As receitas analisadas neste estudo tiveram comportamentos diferentes no que se refere a cada uma das instâncias temporais de institucionalização, pelo que reforçamos a importância do estudo de cada uma delas, o que nos permitiu descrever a variedade temporal dos processos. As práticas contabilísticas adotadas para cada uma das receitas para efeito de registo no Erário Régio, pode ser apoiada ou contrariada por uma série de agentes ou indivíduos do Estado como atores principais. Por exemplo, os recebedores de impostos cuja prática da arrecadação pode esvaír-se no tempo causando uma tardia arrecadação da receita, ou então, fazendo pronta a arrecadação no tempo devido, só a entregam e procedem ao seu registo, de forma tardia. Apesar de implementado o novo método de registo da contabilidade pública segundo as partidas dobradas, os atrasos continuam. Para fazer face a estes “desvios” o ano de 1766 foi de alguma agitação ao nível da emissão de alvarás e decretos⁷³, principalmente no sentido de alertar para as dificuldades encontradas na dificuldade de registo do novo método originando atraso na entrega e escrituração da receita.

Importa ainda referir as críticas de atraso contínuo na arrecadação e registo da receita, que se foram fazendo sentir. Por um lado, em relação à casa dos Contos e Reino culminando com a sua extinção e implementação do Erário Régio e o seu método de escrituração mercantil, tendo Pombal como ator principal, ou *institutional agent* (DiMaggio e Powell 1983, 1991; Meyer e Rowan 1977; Scott 1977b, 1987, 2001; 2005; Tolbert e Zucker 1999). Por outro lado, em relação ao Erário Régio e ao método de escrituração por partidas dobradas, o desfecho em 1833 dita a sua extinção e com ele o referido método mercantil, dando lugar ao método de registo segundo a base de caixa – método das partidas simples, tendo Mouzinho como ator principal,

⁷³ Alvará de 21 de Fevereiro de 1766 determinando que os Cofres do Fisco passem para o Erário; Alvará de 29 de Abril de 1766 regulando os fretes das Fazendas para o Brasil, e dali para este Reino; Edital de 12 de Maio de 1766 para se pagarem prontamente os fretes do Brasil para cá segundo as convenções das partes; Decreto de 16 de Junho de 1766 extinguindo as Alfandegas de Lagos, Faro, e Vila Nova de Portimão; Alvará de 17 de Junho de 1766 acerca da Administração dos bens dos Sócios falecidos no Brasil; Alvará de 23 de Julho de 1766 regulando a forma dos aforamentos dos bens dos Conselhos, e dos Baldios; Decreto de 2 de Agosto de 1766 dando por findos e acabados certos contratos Reais nas Ilhas dos Açores, indemnizando os Contratadores; Alvará de 11 de Setembro de 1766 declarando a forma da remessa das Terças dos Concelhos para o Erário; Decreto de 11 de setembro de 1766 criando o Juízo das Dividas Reais Pretéritas; Alvará 14 de Setembro de 1766 sobre a forma das Cartas de Confirmação das Doações Regias; Edital de 8 de Novembro de 1766 do Senado estabelecendo uma Contribuição às Seges de aluguer, e taxando-lhe o preço do aluguer, e aos Cavalos; Alvará de 20 de Dezembro de 1766 estabelecendo o preço do Sabão, proibindo o estrangeiro; Decreto de 20 de Dezembro de 1766 acerca da Administração das Saboarias (Coleção da Legislação Portuguesa António Delgado da Silva – Desembargador - Livro de Leis D. José I – 1763 a 1774, Folhas 237 a 293)

ou *institutional agent* (DiMaggio e Powell 1983, 1991; Meyer e Rowan 1977; Scott 1987, 2001; Tolbert e Zucker 1999).

Por último, e atendendo ainda ao processo de institucionalização defendido por Lawrence et al. (2001, p.630), a força, a dominação, a disciplina e a influência tem implicações específicas para o ritmo de institucionalização. Os processos e cada uma das formas sistemáticas de poder tendem a funcionar de forma contínua e de certa forma trivial, onde muitas vezes não parecem ser formas de poder (Covaleski et al. 1998; Townley 1993). Assumem-se antes como práticas institucionalizadas, usos ou costumes, onde aliado ao processo de desinstitucionalização se encontra a deriva das praticas contabilísticas (*Practical Drift*).

	Dobro da Sisa	Sisa Singela	Decima	Real de Água	Direito dos Selos	Alfândega
Ênfase na Institucionalização	Ritmo Rápido	Ritmo Médio	Ritmo Lento	Ritmo Rápido	Ritmo Lento	Ritmo Rápido
Ênfase na Estabilidade	Alta	Média	Alta	Baixa	Baixa	Alta
Ênfase na Desinstitucionalização	Média	Média	Média	Rápida	Rápida	—
Gráfico						

Quadro 4 – Processo de Institucionalização, Estabilidade e Desinstitucionalização

7.2.6 Relevância do governo local para a implementação e prossecução das políticas contabilísticas determinadas pelo governo central

Como referido no ponto anterior, no sentido de acorrer a uma determinada necessidade conjuntural ou local, o Município do Porto lançava um tributo de modo a satisfazer essa necessidade. Contudo, e apesar do que também já foi referido, a receita muitas vezes era transferida entre cofres para fazer face a necessidades de outra ordem (Costa 2008, 2011b, 2011a), assim como afetada também a despesas com salários e outro tipo de gastos dos serviços públicos (Mattoso 1984; Silveira 1987). Ao poder local incumbia a satisfação de gastos em obras ou necessidades. Tanto mais que, podemos verificar que o peso das transferências das receitas do Município do Porto para o Erário Régio, não apresentam um grande peso percentual, se atendermos, como já referido, à importância da cidade em termos comerciais e geradora de tributos. Por exemplo, podemos destacar alguns impostos e verificar a importância dos mesmos em relação às entradas no Erário Régio para a Contadoria do Reino, Ilhas dos Açores e Madeira, à qual tinha de prestar contas.

Em relação aos impostos apresentados e pela demonstração dos gráficos que se seguem, reforçamos a ideia de que o interesse de Pombal na aplicação do método das partidas dobradas ao governo local, em particular no caso do Município do Porto, não era uma preocupação de primeira linha. Atendendo à importância do Porto em relação à restante Nação, e a importância em termos da receita arrecadada apenas para essa contadoria, não representava o Porto peso comercial suficiente para controlar o governo local.

Assim, relativamente ao imposto Dobro da Sisa, e atendendo à visualização que o Gráfico 12 nos permite obter, a receita do Porto no Erário Régio é muito baixa com a restante receita registada nos livros Mestre na Contadoria das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira. A combinação percentual nesta relação de entrada no Erário não é superior a 14%, com exceção do ano de 1813. Esta situação ocorre porque no ano de 1812 não ocorreu registo de receita de entrada no Erário Régio, refletindo-se esse valor no ano de 1813. A receita do Município do Porto registada nesse ano é de 23.813,389 (vinte e três contos, oitocentos e treze mil, trezentos e oitenta e nove reis), representando um valor percentual de 20,46% em relação ao total das receitas deste imposto, no valor de 116.410,755 (cento e dezasseis contos, quatrocentos e dez mil, setecentos e cinquenta e cinco reis). Por outro lado, nos anos de 1826 e

1827 não foi registada qualquer entrada relativa ao Dobro da Sisa do Porto no Erário Régio. O valor da decima deste dois anos (1826 e 1827), possivelmente foi recolhido para fazer face às despesas da guerra civil provocada pelas fações absolutistas (D. Miguel) e Liberalistas (D. Pedro), pese embora o facto de não termos encontrado nenhuma evidência. Também no que se refere ao ano de 1813, pode a receita ter sido também recolhida para fazer face à expulsão dos invasores de Portugal.

IMPORTÂNCIA DO PORTO NO ERÁRIO - DOBRO DA SISA

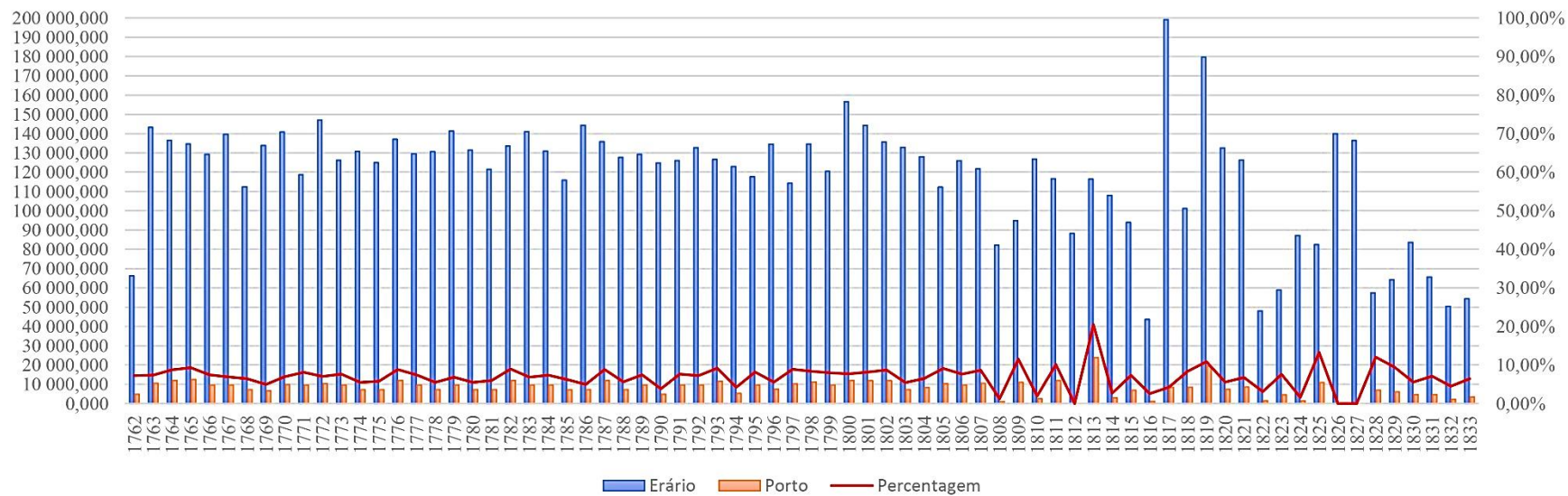


Gráfico 12 –Importância do Dobro da Sisa do Porto no Erário Régio

Relativamente ao imposto da Sisa Singela e de acordo com o Gráfico 13, de igual forma, este imposto representa um valor muito pequeno em relação às entradas no Erário Régio, não chegando a ultrapassar os 20%. Contudo, no ano com início em 1762, o valor arrecadado desta receita é de 28.931,355 Reis, em relação aos 80.740,831 Reis do total, o que indica uma percentagem de 35,83%. Este valor, e como corresponde ao início do funcionamento do Erário Régio, evidencia que grande parte deste valor ainda diria respeito à antiga Casa dos Contos e Reino, extinta nesse ano.

IMPORTÂNCIA DO PORTO NO ERÁRIO - SISA SINGELA

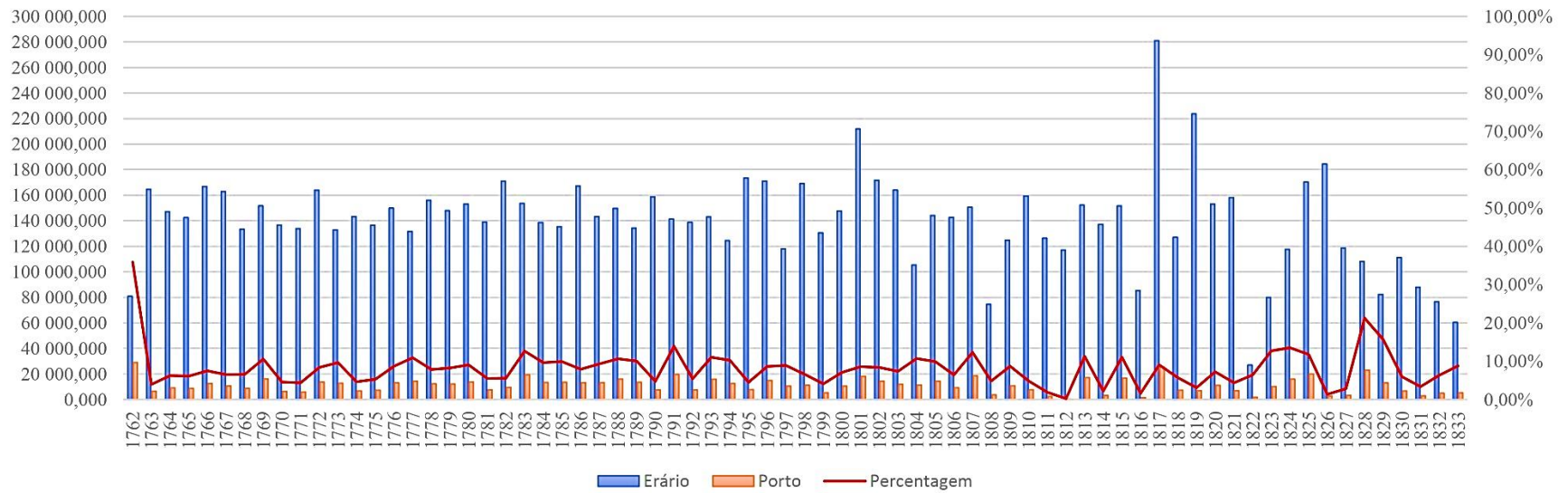


Gráfico 13 – Importância da Sisa Singela do Porto no Erário Régio

No que diz respeito à Decima, veja-se o Gráfico 14. A decima segue a mesma sequência das receitas entradas no Erário Régio onde, em termos de visualização, podemos verificar que representa um valor baixo em relação ao valor total entrado. Em 1781 verifica-se um valor reduzido que possivelmente terá sido utilizado uma vez mais para fazer face a despesas de guerra⁷⁴, cujo valor da receita é de 4.947,32 (quatro contos, novecentos e quarenta e sete mil e trinta e dois reis) e que relativamente ao valor total de 367.360,464 (trezentos e sessenta e sete contos, trezentos e sessenta mil, quatrocentos e sessenta e quatro reis), representa 1,35%. Dos anos de 1822 a 1824 temos ainda as guerras de independência do Brasil. Portugal enfrenta nova guerra civil desde 1826 a 1834, tal como mencionado anteriormente, também chamada de guerras liberais ou guerra dos dois irmãos sobre a sucessão real.

⁷⁴ A Batalha do Cabo de São Vicente foi uma batalha naval que teve lugar ao largo da costa sul de Portugal no dia 16 de janeiro de 1780 durante a Guerra da Independência Americana.

IMPORTÂNCIA DO PORTO NO ERÁRIO - DECIMA

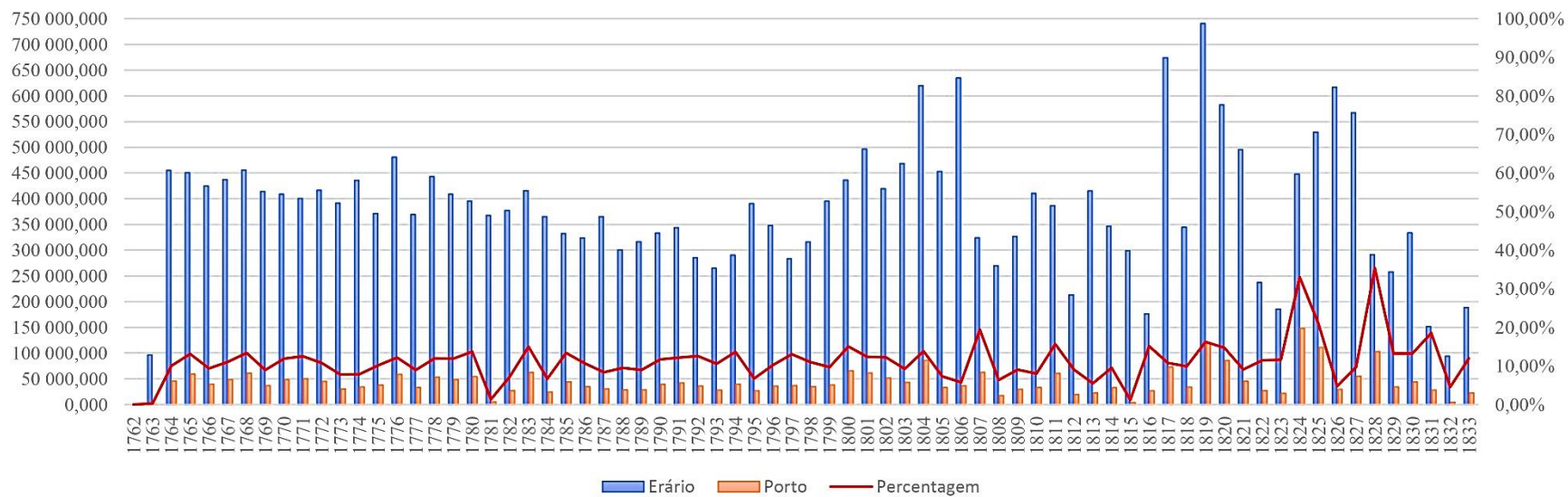


Gráfico 14 – Importância da Decima do Porto no Erário Régio

A receita do Real de Água não apresenta uma “normalidade” percentual, conforme se pode verificar nas receitas anteriores (ver Gráfico 15). Tal como muitos outros, é lançado para fazer face a despesas de guerra, na alimentação das tropas, no armamento e na manutenção do território para defesa de senhorios e terras, sujeitos a invasões, o que nos indica de alguma forma a instabilidade política e social. Destaca-se o período de 1823 onde em termos percentuais a receita entrada no Erário Régio representa 66,37%, equivalendo a receita total no valor de 27.880,221 (vinte e sete contos, oitocentos e oitenta mil, duzentos e vinte e um reis) para uma receita do porto no valor de 18.505,422 (dezoito contos, quinhentos e cinco mil, quatrocentos e vinte e dois reis).

IMPORTÂNCIA DO PORTO NO ERÁRIO - REAL DE ÁGUA

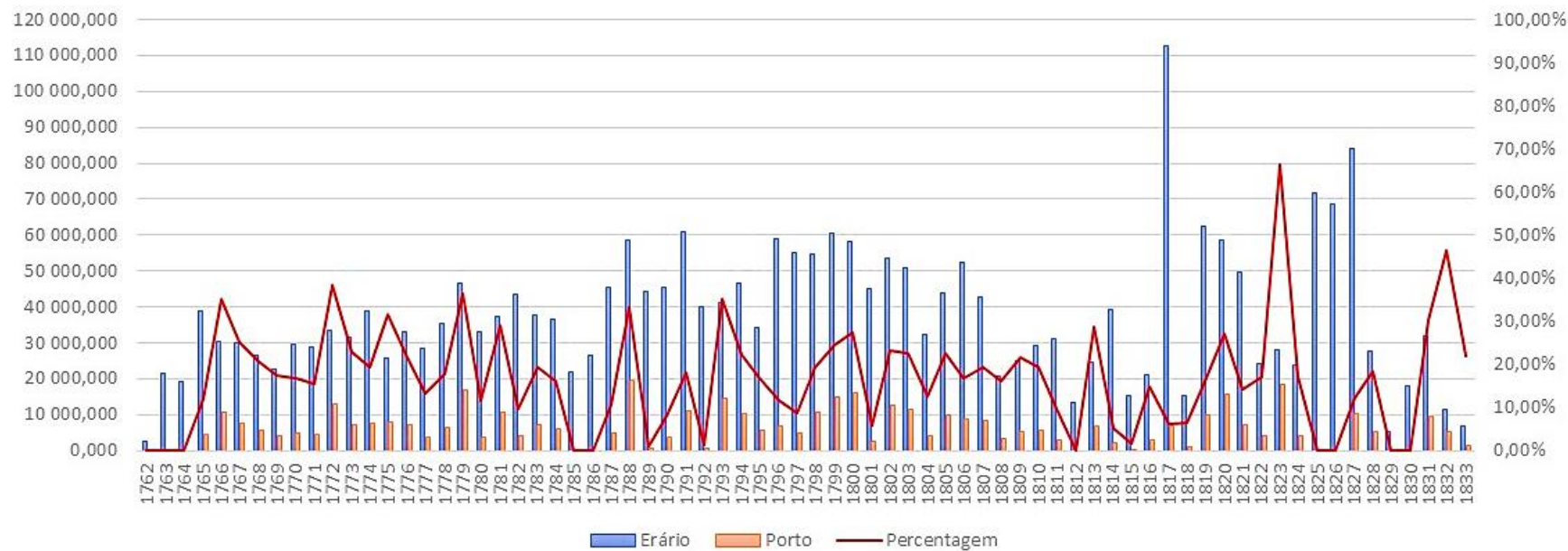


Gráfico 15 - Importância do Real de Água do Porto no Erário Régio

Relativamente ao imposto dos Selos, veja-se o Gráfico 16. Apesar deste imposto existir desde 1636, a portaria de 20 de maio de 1811 vem reforçar a exigência deste imposto na expedição de documentos. A receita registada no ano de 1824 corresponde ao valor mais alto registado no Erário Régio pelo Porto. Assim, a receita total entregue na Erário Régio é de 47.440,191 reis (quarenta e sete contos, quatrocentos e quarenta mil, cento e noventa e um reis) comparativamente com os 22.070,886 reis (vinte e dois contos, setenta mil, oitocentos e oitenta e seis reis) entregues pelo Município do Porto, e que equivale a um total de 46,52%. Contudo, em termos de receita arrecadada pelo Erário Régio, o valor máximo é de 90.996,311 reis (noventa contos, novecentos e noventa e seis mil, trezentos e onze reis) no ano de 1819, onde a contribuição do Porto apenas representa cerca de 10%, ou seja, 9.934,840 reis (nove contos, novecentos e trinta e quatro mil, oitocentos e quarenta reis).

IMPORTÂNCIA DO PORTO NO ERÁRIO - DIREITO DOS SELOS

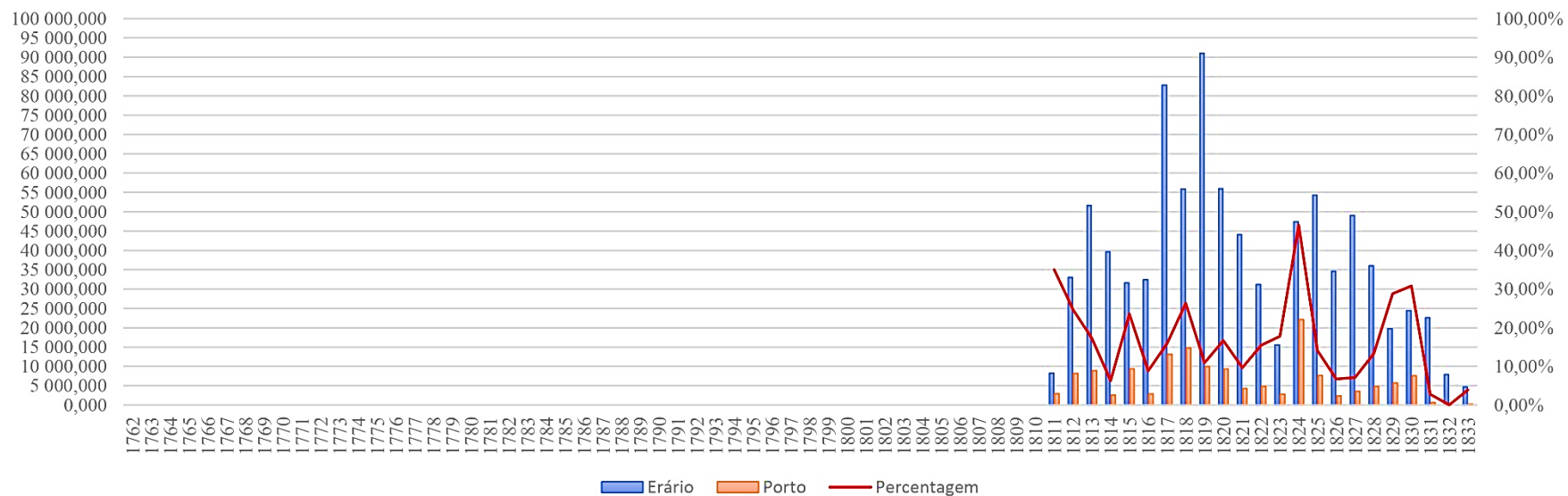


Gráfico 16 – Importância do Direito dos Selos do Porto no Erário Régio

Por último, relativamente à receita da Alfândega, e tal como mostra o Gráfico 17, esta receita é a mais significativa em termos de receita entrada no Erário Régio. Geralmente a receita situa-se entre os 85% e os 95% do total registado no Erário Régio. De salientar nos anos de 1808 e 1809 em decréscimo dos registos da receita, possivelmente por efeitos das invasões napoleónicas e das guerras na europa e uma eventual estagnação do comércio. Por outro lado, a receita de 1813 destaca-se pelo maior valor de receita arrecadada, ou seja 1.262.521,899 reis (mil, duzentos e sessenta e dois contos, quinhentos e vinte e um mil, oitocentos e noventa e nove reis) e o valor da receita registada relativamente ao Município do Porto, é de 1.239.214,386 reis (mil duzentos e trinta e nove contos, duzentos e catorze mil, trezentos e oitenta e seis reis), o que representa 98,15% da receita total⁷⁵. Esta data, por um lado, representa no contexto nacional o fim das invasões napoleónicas, e por outro lado, com a família Real no Brasil, pode ter ocorrido uma intensificação do comércio.

Face aos dados e por análise ao Gráfico 17, podemos verificar a importância que esta alfândega reveste em termos de arrecadação da receita para o Erário Régio, comparativamente com as restantes receitas analisadas.

⁷⁵⁷⁵ Conforme dados retirados do Livro Mestre com a cota 2708 de 01 de janeiro a 30 de dezembro - AHTC

IMPORTÂNCIA DO PORTO NO ERÁRIO - ALFÂNDEGA

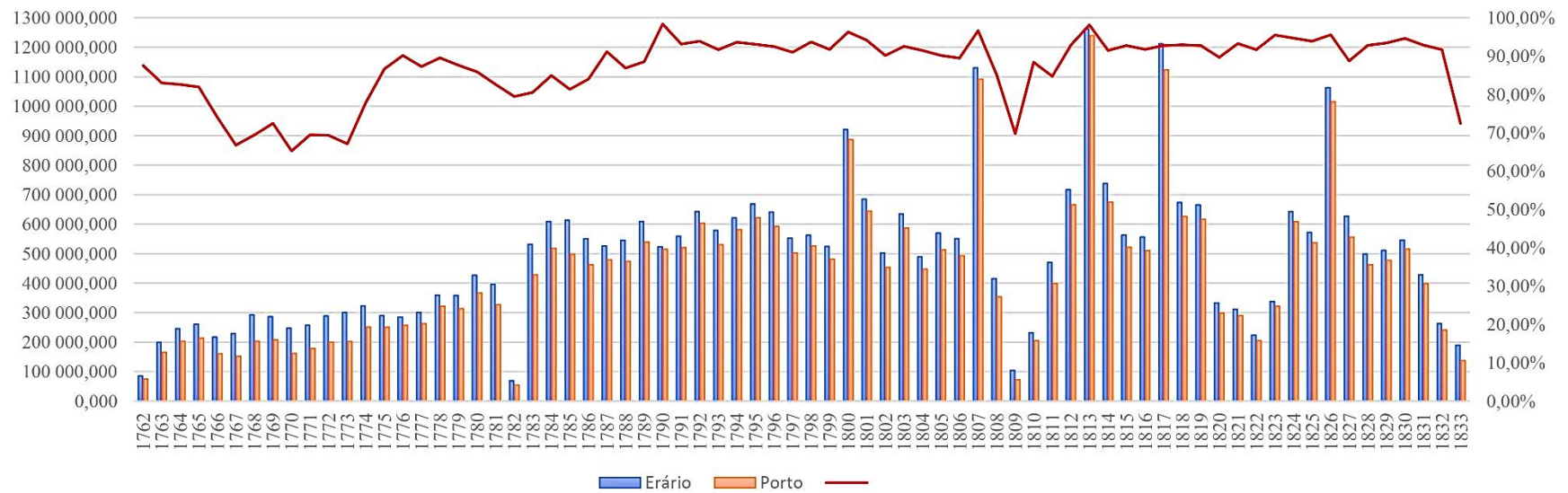
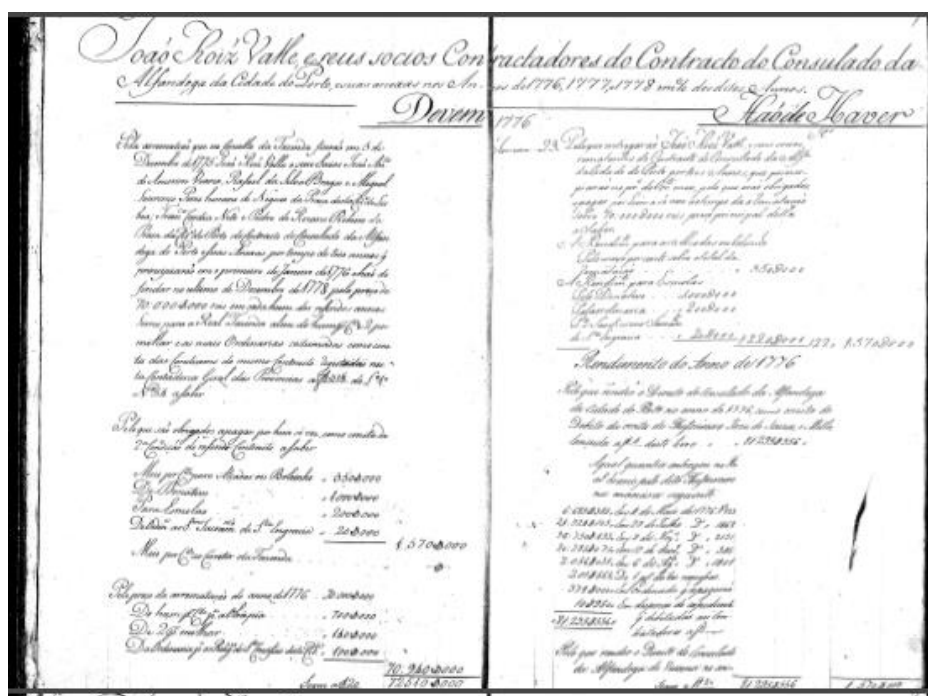


Gráfico 17 – Importância da Alfândega do Porto no Erário Régio

Apresentamos de seguida nas Imagens 34, 35 e 36, a escrituração dos livros no Erário Régio relativos à alfândega, que constituíam contas correntes. Comparativamente com os livros (cofres) do Município do Porto, encontramos uma escrituração ordenada e essencialmente legível. Estes registos, face à análise dos documentos, evidenciam tratar-se do modo de escrituração por partidas dobradas onde podemos verificar as entradas e respectivas saídas, inscritos do lado esquerdo o “DEVE” e do lado direito “HÁ-DE HAVER”. Este modo de escrituração aplica-se consoante o decreto de 22 de dezembro de 1761 que define a aplicação das partidas dobradas nas contadorias do Erário régio e apenas a esse nível. No final é elaborado um índice conforme mostra a Imagem 34.



Fonte: Livro dos rendimentos correntes da Alfândega do Porto - AHTC

Imagem 34: Cota A-PUB/3490 - 1776, Fólio 1

7.3 Em resumo

A abordagem deste capítulo recaiu sobre a discussão e análise de dados, cujo foco principal incidiu sobre a resposta às questões de investigação. Neste sentido e face às evidências encontradas, as reformas relativas às práticas contabilísticas adotadas ao nível do governo local, e em particular o Município do Porto, não seguiram as regras contabilísticas implementadas com o Erário Régio para o governo central. O objetivo destas reformas além de visar a pronta arrecadação e registo da receita, pretendia ainda uma reorganização administrativa e financeira do Estado. Face às receitas encontradas no registo dos livros Mestre da Contadoria Geral das Províncias do Reino e das Ilhas dos Açores e da Madeira, destacamos algumas receitas pela sua importância em termos de representatividade de valor. A análise destas receitas permitiu aferir sobre o papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo central e o governo local, nomeadamente no que se refere a atrasos verificados nos vários anos ao longo deste estudo de investigação. Deduz-se pelos factos analisados, não ter sido exercida influência do sistema contabilístico adotado pelo governo central em relação ao governo local. Relativamente a cada uma das receitas analisadas e reforçando a aplicação da Teoria Institucional de Powell e DiMaggio (1991), os conceitos de isomorfismo permitiram melhorar a compreensão das ações dos governos das várias épocas, assim como em relação às instâncias de institucionalização conforme referido por Lawrence et al. (2001).

Do papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo local e as organizações locais, nomeadamente a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, a Companhia, por um lado, com a aplicação do método das partidas dobradas e a institucionalização e legitimação dessas práticas, serviu os interesses da coroa como instrumento de controlo, vigilância, exercício de poder e moralização social; por outro lado, em razão do exercício de dualidade de funções na administração da Companhia e do Município do Porto, constata-se a evidência da possibilidade do exercício de influências, enquanto administração conjunta e também, pela transferência de conhecimentos.

A instrução e a cultura exerceram influências na aplicação do sistema contabilístico adotado nas várias épocas, sujeitas a reformas, onde Bourdieu (1974) refere-se à escola e à instrução, como base de ordenação e desenvolvimento de determinadas realidades. O Município do Porto, além de funcionar como principal plataforma de exportação para o comércio estrangeiro, funcionava também como principal plataforma de importação de novos ideais e de

desenvolvimento cultural e científico. Destacamos a Academia Real da Marinha e do Comércio, onde os alunos aprendiam a escrituração por partidas dobradas.

A desinstitucionalização das práticas contabilísticas foram uma realidade no Município do Porto atendendo ao atraso verificado do registo da receita no Erário Régio. Se o ritmo da institucionalização das práticas contabilísticas assume uma difusão mais rápida ou mais lenta dos processos de institucionalização por via de pressões coercivas, normativas ou miméticas, a desinstitucionalização das mesmas práticas também é sujeita a essas mesmas pressões.

Por último, a importância do Município do Porto em relação ao Erário Régio, pelas evidências encontradas, reforça que o interesse de Pombal não seria a aplicação do método das partidas dobradas para o governo local, por não representar uma expressão significativa em relação aos valores arrecadados e registados. Se este conceito se aplica relativamente ao Porto como segunda cidade do Reino, o governo local em geral, não era relevante para a implementação e prossecução das políticas contabilísticas determinados pelo governo central.

No capítulo seguinte serão apresentadas as principais conclusões, as limitações e as perspectivas futuras de investigação.

CAPÍTULO VIII – CONCLUSÃO

8.1 Introdução

O Município do Porto foi palco de vários acontecimentos que influenciaram o quotidiano portuense e a contabilidade. Esta investigação teve como principal desenvolvimento, o estudo da contabilidade no governo local do período Pombalino e pós-Pombalino, compreendido entre 1762 e 1833. O período de estudo é caracterizado como um dos mais conturbados da nação portuguesa por força de várias alterações de natureza política, económica e social. Assim, devido ao terramoto de Lisboa em 1755, onde cidades de vários pontos do país ficaram afetadas, principalmente a cidade de Lisboa que ficou totalmente destruída, torna-se necessária a reorganização e reedificação desta cidade, implicando a captação de recursos por parte da coroa com vista à reconstrução. Pombal assume a chefia do Governo e deu início à reorganização administrativa e financeira do Estado. A Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761 vem reforçar a necessidade dessa reorganização, alterando o sistema contabilístico existente à data (partidas simples) para o método das partidas dobradas. Tendo por base a criação do Erário Régio, e com ele a adoção do método das partidas dobradas, dois objetivos importantes desta esta atuação foram analisados neste estudo: a pronta e efetiva arrecadação da receita e o controlo das receitas e da despesa pública. As alterações políticas no quadro da morte do Rei D. José I; a demissão do Marquês de Pombal; a fuga da família Real para o Brasil no sentido de evitar a perda da soberania por efeito das invasões napoleónicas; a independência do Brasil e a perda do monopólio comercial das colónias com a consequente estagnação do comércio; as guerras de sucessão entre absolutistas e liberais e a revolução liberal, engrandecem a riqueza histórica a estudar. Sendo o Porto um município com uma atividade comercial ativa e intensa, não ficou à margem destes acontecimentos.

Com base nas evidências recolhidas em diferentes fontes de arquivo, incluindo livros de registo contabilísticos, quer no governo central, quer no governo local, no caso particular do Município do Porto, verifica-se que a contabilidade teve um papel importante na forma como influenciou ou como foi influenciada pelo contexto destes acontecimentos. Destacamos ainda neste estudo o papel desempenhado por importantes atores institucionais: Marquês de Pombal e Mouzinho da Silveira, assim como organizações locais ligadas ao governo local,

nomeadamente a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro como fonte de difusão e transmissão de saberes, de tecnologia e de culturas.

Neste capítulo é apresentada uma visão geral das principais conclusões relativamente às questões de investigação apresentadas no Capítulo I, assim como um resumo das respostas que foram sendo conseguidas ao longo dos restantes capítulos. Abordamos ainda as limitações da investigação, assim como as contribuições que este estudo oferece em termos de perspectivas futuras de investigação.

8.2 Principais Conclusões

Este estudo desenvolveu-se com o objetivo principal de compreender o sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto, e qual o papel desempenhado pela contabilidade no que respeita à relação entre o poder local e o poder central, e na relação entre o poder local e as diversas organizações locais. Assim, este estudo pretendeu analisar se as reformas absolutistas/liberais influenciaram a contabilidade e/ou se a contabilidade influenciou as reformas políticas e como; averiguar se o sistema contabilístico tem impacto no governo local e se influencia as relações entre o governo central o governo local; compreender o papel da instrução/cultura na atuação das elites governativas; averiguar se o Município do Porto exerce uma oposição ao governo central ou se os processos de legitimação das instâncias da institucionalização decorrem com normalidade; compreender a desinstitucionalização das práticas contabilísticas e relaciona-las com a deriva das práticas, designada por “Practical Drift”; e por último, averiguar a importância do Município do Porto no Erário Régio.

Com base nestes objetivos específicos, três questões básicas são impostas no sentido de percebermos como é que a contabilidade se tornou no que é hoje; como podemos interpretar os processos técnicos de mudança e qual o impacto de determinadas matérias e preocupações nas práticas contabilísticas.

Na sequência do objetivo central e dos objetivos específicos definiu-se como questão central deste estudo: Qual o sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto, e qual o papel desempenhado pela contabilidade no que respeita à relação entre o poder local e o poder central, e na relação entre o poder local e as diversas organizações locais? Desta questão central desenvolveram-se as seguintes questões específicas:

1. Quais as práticas contabilísticas adotadas no Município do Porto e de que forma decorreu o seu processo de institucionalização no período entre 1762 até 1833?
2. Qual o papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo local e o governo central?
3. Qual o papel do sistema contabilístico nas relações entre o governo local e diferentes organizações com relações com o governo local?
4. Qual a influência da instrução/cultura na aplicação do sistema contabilístico adotado nas várias épocas?
5. Qual o papel do Município do Porto na desinstitucionalização das práticas contabilísticas?
6. Qual a relevância do governo local para a implementação e prossecução das políticas contabilísticas determinadas pelo governo central?

No sentido de compreendermos a evolução da contabilidade e o seu desenvolvimento, os processos e a forma como influencia e como é influenciada por diversos fatores externos, enquanto disciplina, no Capítulo II foi efetuada a revisão de literatura na vertente da história da contabilidade. Uma revisão da história tradicional versus nova história da contabilidade permitiu situar a nossa investigação na vertente da nova história da contabilidade. Pretendeu-se com este estudo envolver o tempo e o espaço, relacionando-os com as ciências sociais, permitindo que a contabilidade possa ser vista não tanto como um fenómeno técnico, mas mais como um fenómeno social, onde são envolvidos uma variedade de agentes e de forças institucionais que moldam ações e resultados (Carnegie e Napier 1996; Gomes e Rodrigues 2008; Napier 2001; Miller 1994; Previts et al. 1990). No caso do governo português a evidência mostra a contabilidade como uma poderosa ferramenta com informações detalhadas sobre pessoas e lugares, tal como argumentaram Miller e Rose (1990), a contabilidade como um instrumento de controlo à distância, tal como argumentaram, entre outros, Gomes et al. (2014) e Sargiacomo (2009), e ainda, o papel desempenhado pela contabilidade nas relações de poder entre as instituições e o estado, tal como salientaram Miller (1990) e Dean (2010). As relações cada vez mais intrínsecas entre o setor público e o setor privado remeteu-nos, ainda, para uma análise mais profunda entre as instituições particulares e as elites governativas.

O fator temporal e contextual permitiu-nos encontrar respostas a questões relacionadas como: Quem; Quando; Onde e Porquê, pelo que, no Capítulo III, a construção do quadro teórico conduziu-nos ao conjunto orientado de ideias e contextos explicativos. Neste sentido

procedemos à revisão de literatura do quadro teórico com recurso à Teoria Institucional e às relações de poder de Foucault e Bourdieu para explicar os factos ocorridos e compreender as razões de determinados fenómenos acontecerem.

O enquadramento metodológico seguido neste trabalho de investigação, apresentado no Capítulo IV ajudou, de acordo com as perspetivas teóricas apresentadas no capítulo anterior, na compreensão dessas razões e dos factos ocorridos, permitindo dar resposta a questões em áreas específicas, onde a análise interpretativa e a investigação qualitativa permitiram oferecer uma complementaridade explicativa histórica. No estudo de caso relativo ao Município do Porto, com recurso a dados primários de arquivos, considerados uma prova ou evidência da ocorrência dos factos, procurámos entender o significado das ações, eventos observados e contribuir com o conhecimento relevante, ajudando a articular e a explorar os conflitos sobre valores, interesses, influências e funcionamento do poder.

O Capítulo V, dedicado à contextualização histórica, remeteu-nos para um dos períodos mais conturbados na história de Portugal. No sentido de compreendermos as ações e os acontecimentos, efetuámos uma divisão do período de investigação em quatro momentos importantes: de 1762 a 1777, reinado de D. José I, que a história convencionou definir de absoluto; de 1777 a 1807, período marcado ainda como absolutismo e com uma carga política fortemente centralizadora herdada de Pombal, que se inicia com o Reinado de D. Maria I e que finaliza com a fuga da família real para o Brasil, devido às invasões napoleónicas; de 1807 a 1820, que decorre no contexto de um absolutismo moderado, mas com tendências para uma posição mais liberal, fortemente marcada pelas invasões francesas, pelas mudanças políticas que varrem a Europa. Por fim, o período de 1820 a 1832 marcado claramente por um período liberal, alinhado com as correntes que se faziam sentir na Europa. As novas ideologias e as elites da governação constituem fatores de mudança nas novas mentalidades e na nova forma de governar.

Pudemos ainda destacar dois grandes momentos que marcaram a contabilidade e a sua evolução e que se traduziram também em influências de natureza política. A primeira das grandes reformas tem por base a extinção do sistema da contabilidade da Casa dos Contos e do Reino, seguida da implementação do Erário Régio. O sistema de contabilidade pública que existia no tempo da Casa dos Contos e do Reino, e que vigorou até trinta e um de dezembro de 1761, utilizava o sistema de descargas ou método das partidas simples. O problema que subsistia era de uma organização de difícil controlo e respetiva arrecadação da receita, assim como a

consequente entrega da mesma na Fazenda Pública. A oportunidade de reforma deste sistema antigo surge aquando do terramoto de um de novembro de 1755 e na sequência da destruição da Casa dos Contos, onde Pombal efetua uma das reformas administrativas inovadoras e mais modernas da Europa, com a criação do Erário Régio. O Erário Régio, como ponto principal da reforma, permitiu uma governação centralizada e racionalizada e pretendia uma gestão mais eficiente e mais eficaz na gestão das finanças do Estado (arrecadação e entrega), da administração de reino de além-mar (colónias) e da produção industrial (companhias régias). Pombal apenas estava interessado em controlar o governo central, as colónias e as Companhias Régias, uma vez que elas representavam a grande riqueza do Reino. A contabilidade segundo o método das partidas dobradas vem sendo considerada desde o século XIV como uma prática de boa gestão, quer para os negócios, quer para os governos. Em Portugal a aplicação deste método implementado por Pombal para a Contabilidade Pública, e que ditou a gestão do reinado de D. José I dos anos de 1750 a 1777, foi possivelmente inspirado no modelo francês da responsabilidade de Colbert.

As reformas tiveram um grande impacto na nação portuguesa e no seu império, uma vez que se pretendia a aplicação deste novo método de controlo governamental, e as monarquias do século XVIII e início do século XIX mantiveram o interesse pela contabilidade e pelo método das partidas dobradas, onde examinavam os livros de balanços e mantiveram os tesoureiros e os seus livros. A evolução da sociedade com novos conhecimentos e novos ideais importados da europa em constante evolução (revolução liberal), assim como a introdução de novas ideologias no setor público, aparecem e emergem como parte de uma nova racionalidade de governo, tal como referido por Rose e Miller (1992, p.197).

Mouzinho da Silveira tem como base da sua reforma uma nova reorganização das finanças públicas, iniciada em 1832, alegando que o Antigo Regime, além de usurpador, utilizava o método de escrituração mercantil por partidas dobradas, o qual além de complexo era de difícil compreensão e aprendizagem, com bastantes imperfeições, de tal forma que corrigi-lo era tarefa impossível. Estavam criadas as condições para que o Decreto de 16 de maio de 1832 extinguisse o Erário Régio e com ele fosse abandonado o método das partidas dobradas na administração pública, retomando o método de base de caixa ou método das partidas simples.

O Capítulo VI e o Capítulo VII tem como fundamento a resposta aos objetivos de investigação e às questões formuladas e que serviram de base a este estudo de investigação. Assim, no Capítulo VI este estudo confirma a influência da e na contabilidade no governo

absolutista, onde os ideais das luzes e o poder são uma forma dominante de governo, impondo práticas e procedimentos específicos para o setor público, nomeadamente a implementação do método das partidas dobradas, com vista a um maior controlo e a uma pronta arrecadação e registo da receita no Erário Régio. Da mesma forma, o liberalismo inspirado na reforma de novos ideais inspirados na filosofia de uma política defensável com as liberdades individuais, livre comércio e liberdade económica e privada, vem influenciar a contabilidade no setor público, extinguindo o Erário Régio e com ele o método das partidas dobradas, tendo também por base a complexidade do método e a ineficaz arrecadação e entrega da receita (factos confirmados no atraso do registo da receita conforme os dados registados nos Apêndices 5 a 10).

Os resultados das reformas não foram os esperados, e como já referido, constatou-se existirem os mesmos problemas do passado, em particular ineficácia na pronta arrecadação e entrega da receita nos cofres do Estado. Permitiu-nos ainda concluir que as reformas absolutistas/liberais influenciaram a contabilidade e esta também exerceu influência em relação a reformas e diplomas de ordem política, através do reforço e da pressão para a utilização de métodos de organização e de técnica contabilística, como sendo as “*mais pollidas da Europa*”, e constituem um argumento essencial para a adequação do método para a administração pública. Este argumento tem sido usado para a legitimação e implementação de práticas nas organizações, tal como defendido Pombal na Introdução à Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761. Assim aconteceu com Pombal e a ele se deve a implementação do método das partidas dobradas no setor público no domínio do governo central. Todo o processo de institucionalização das novas práticas contabilísticas e do novo modelo de contabilidade implementado, estimulam a cópia entre os estados-nação. Estes desenvolvimentos contabilísticos, no contexto das reformas implementadas, foram estudados em termos de isomorfismo institucional (DiMaggio e Powell 1983).

Ao nível do governo local, de modo particular no Município do Porto, verificámos numa fase inicial do período de investigação a não existência de mecanismos de apoio à implementação do método das partidas dobradas, nem mecanismos de instrução e educação que permitissem a proliferação das práticas contabilísticas. Aliás, oposto do que já ocorria em França, no período de Colbert, onde já havia mecanismos pedagógicos para fornecer aos comerciantes o conhecimento contabilístico fundamental, especialmente por meio do ensino privado e de livros com matérias contabilísticas (Gomes 2007, pp. 217-228). Atendendo a que

a principal das intenções das reformas era a pronta e a efetiva arrecadação da receita, concluímos que a Pombal interessava o controlo e a arrecadação daquela que constituía um maior volume: o negócio das colónias pela sua grandeza e importância na riqueza do reino. No governo local o sistema contabilístico continua a ser o mesmo que era aplicado antes das reformas: método das descargas ou método das partidas simples. Apesar disto, existe uma manipulação do poder em relação à forma como a receita deve ser arrecadada e registada, conforme se pode ver no Decreto de 23 de julho de 1766. A contabilidade usada como instrumento de governamentalidade no aparelho do Estado ao nível do governo central, destinado a mudar e a moldar o comportamento das pessoas, tal como referido por Foucault (1991), também tenta transformar e moldar os membros da sociedade (receptores dos impostos) através do exercício do poder.

Com a intenção de controlar e fomentar a atividade comercial foi instituída a Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do Alto Douro, cujos estatutos e organização administrativa seguia os moldes das restantes companhias régias, nomeadamente a Companhia Geral de Comércio do Grão-Pará e Maranhão, sendo nelas aplicado o método das partidas dobradas muito vinculadas de relato e classificação de operações (Oliveira 2013, p.83). Esta Companhia, dotada de proteção e privilégios, representava os interesses fundamentais da região que tinha como capital o Porto, influenciou de forma direta ou indireta os destinos da cidade, e foi uma referência para a difusão do método das partidas dobradas (Oliveira 2013, p.3). Destacamos nesta investigação a dualidade de funções exercida pelos órgãos diretivos da Companhia e do Município do Porto, no sentido em que em ambas as situações existiram interferências no quotidiano portuense (Albuquerque 2004, p.136). A Companhia exerceu também influências na cidade do Porto através da introdução e administração do ensino superior com as aulas de Náutica, Debuxo e Desenho e com a Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto. As novas doutrinas, as novas ideologias e as novas políticas recobriam a mentalidade, que constituem fatores de mudança na forma de governar, através de novas leis, novas práticas e novas reformas. A análise efetuada permitiu concluir ainda que as ações de Pombal e de Mouzinho, como elites governativas, influenciaram a contabilidade e o papel desta na administração pública.

A contabilidade não era apenas uma questão de boa ou má administração. Tanto Pombal como Mouzinho usaram a contabilidade como ferramenta de poder e de controlo, mas também como arma política. Pombal implementa um conceito de auditoria e controlo das contas públicas

e dos respetivos livros. Mouzinho implementa um conceito mais liberal, onde a centralização também impera na auditoria e no controlo das contas públicas, ao criar o Tesouro Público, mas implementa também um conceito de *accountability*, publicando as contas ao nível do governo central, através do mapa demonstrativo da receita e da despesa dos cofres que administra a Câmara Constitucional, tendo também subjacente uma forma de responsabilização política em relação à contabilidade e à gestão.

No Capítulo VII foram analisadas as respostas às questões específicas desta investigação. Este estudo mostra que a reorganização administrativa e financeira do Estado, segundo o método das partidas dobradas, não foi aplicada no Município do Porto no período de investigação, e que as práticas contabilísticas adotadas referem-se ao modo de registo por partidas simples. O novo sistema contabilístico adotado no governo central, além de não ter sido adotado no governo local, não foi determinante para a pronta e efetiva arrecadação e entrega da receita no Erário Régio. Concluimos ainda, e com base na evidência dos registos contabilísticos junto ao Arquivo Histórico do Tribunal de Contas, que as receitas do Município do Porto seguiram as instâncias da institucionalização, tal como referido no capítulo VII e descrito por Lawrence (2011), no que se refere à institucionalização e estabilidade das práticas contabilísticas. Das relações da Companhia - organizada segundo o método das partidas dobradas - com o governo local, esta cobrava impostos e procedia à sua entrega nos cofres do Erário Régio, na Contadoria Geral das Províncias do Reino, das Ilhas dos Açores e da Madeira. Os impostos que a Companhia apenas tutelava eram registados em livros próprios (Oliveira 2013, p.135), e com a organização contabilística que à Companhia se impunha: partidas dobradas. Ainda neste quadro de relações, mostramos que a dualidade de funções constituía influências e transferência de conhecimentos entre a Companhia e o Município do Porto. A Companhia também foi um importante instrumento de difusão das práticas contabilísticas através da instrução e do ensino superior que administrava e tutelava.

As influências da instrução e da cultura, impõe a formação de uma elite dirigente transformada em polo dominante do poder. A institucionalização e os agentes institucionais, os conceitos de legitimidade e isomorfismo são particularmente importantes para melhorar a compreensão das ações e das políticas do governo nas várias épocas. A incorporação de práticas e procedimentos, além de aumentarem a legitimidade, funcionam como mitos do ambiente institucional (Lawrence et al. 2001), muito embora, por vezes o cumprimento desses mitos nem sempre conduz a resultados concretos, mantendo apenas as aparências para a existência de uma

organização (Meyer e Rowan 1977). Com este estudo foi também possível concluir que as inovações ou eventos difundem-se de uma forma mais rápida ou mais lenta consoante seja uma mudança obrigatória por algum processo administrativo, ou por delegação de uma ordem emanada do governo central para ser executada pelo governo local. O Município do Porto, enquanto governo local, exerceu essa dimensão e forma de poder na institucionalização/desinstitucionalização das práticas contabilísticas. As receitas eram registadas e davam entrada no Erário Régio com alguns anos de atraso, havendo casos em que chegava aos onze anos. O estudo também mostra que a força, a dominação, a disciplina e a influência são determinantes para o processo de institucionalização, e os processos de cada uma das formas de poder assumem-se muitas vezes como práticas institucionalizadas, usos ou costumes, que, aliados ao processo de desinstitucionalização convertem-se em desvios das práticas contabilísticas (*Practical Drift*).

Por último, concluímos neste estudo que, apesar do Porto ser a segunda cidade do Reino e uma das mais opulentas da Europa em termos comerciais, enquanto governo local, não foi relevante para a implementação e prossecução das políticas contabilísticas determinadas pelo governo central. Com exceção da Alfândega, e como referido, pelo grande volume de comércio que por aí passava e era objeto de tributação, a restante receita não representava uma expressão significativa em termos de valores em relação ao total registado no Erário Régio. Enquanto que a receita da Alfândega rondava os 90%, as restantes receitas, salvo algumas exceções pontuais, não ultrapassavam os 20%.

De uma forma geral, este estudo mostra que o Estado, através do seu poder legislativo, por meio de leis e decretos, exerceu medidas coercivas para a implementação e aplicação do método das partidas dobradas, considerado como um meio eficaz para melhorar a administração e aumentar o controlo sobre as receitas e as despesas públicas. Essas medidas e ações coercivas eram exercidas de forma contínua onde, através de decretos, eram especificados com detalhe os procedimentos a realizar, como por exemplo, o modelo dos livros e o modo de registar a receita e a despesa. Também, a inexistência no início da implementação do Erário Régio, ou após alguns anos, a existência de profissionais graduados pela Aula do Comércio, e mais tarde pela Academia Real da Marinha e Comércio, no caso do Porto, indicam que as pressões normativas não foram fundamentais e suficientes para a aplicação do método das partidas dobradas ao nível do governo local. Apesar da escassez inicial, o sistema contabilístico do Município do Porto permaneceu inalterado. O estudo também mostra a influência exercida pelos agentes e pelas

elites governativas, através da introdução, do conhecimento e da difusão das práticas contabilísticas. O método das partidas dobradas não era aplicado no governo local a partir da reforma de Mouzinho em 1832, mas tudo indica, dadas as evidências no arquivo, que foi aplicado posteriormente nos municípios.

8.3 Contribuições da investigação

Este estudo pretende contribuir para os desenvolvimentos no âmbito da história da contabilidade em Portugal, em particular no setor público, através de um estudo de caso longitudinal (1762-1833), aplicado ao Município do Porto que visou analisar as inter-relações entre a contabilidade e o Estado, conforme proposto por Miller (1990).

Em primeiro lugar, foram examinadas as práticas contabilísticas adotadas no Município do Porto desde a criação do Erário Régio até à sua extinção, com base no poder explicativo da Teoria Institucional defendida por Powell e DiMaggio (1991), e tendo como perímetro o processo de institucionalização das práticas contabilísticas propostas por Lawrence (2001).

Em segundo lugar, e com referência não apenas ao tempo, mas sim ao tempo e ao espaço, o estudo evidenciou a diversidade de perspetivas dessas relações enquadradas num local e num contexto muito próprio. Desta forma, foi possível explorar o sistema contabilístico e o papel desempenhado pela contabilidade no binómio governo central, governo local, assim como a compreensão do sistema contabilístico adotado na gestão do Município do Porto, em particular o papel desempenhado pela contabilidade nas relações entre o governo central e o governo local, assim como a relação entre o poder local e as organizações locais, como argumentam Sargiacomo e Gomes (2010).

Em terceiro lugar, a contabilidade ao ser considerada como uma tecnologia ao serviço do Estado, e no seguimento de Gomes (2007), foi possível compreender de forma mais detalhada a articulação na transferência de tecnologias ao nível do governo central para o governo local, ajudando a contextualizar as mudanças contabilísticas e os processos técnicos de mudança no estudo de caso do Município do Porto.

Em quarto lugar, e, porque a contabilidade é vista por uma grande variedade de investigadores como uma prática social e institucional, e tal como argumentam Hopwood e Miller (1994), ao envolver neste estudo o tempo e o espaço, relacionando-os com as ciências

sociais, são envolvidos uma variedade de agentes e de forças institucionais que moldam ações e resultados, como argumentam Carnegie e Napier (1996), Gomes e Rodrigues (2008), Napier (2001), Miller (1994), Previts et al. (1990). No caso do governo português, a evidência mostra a contabilidade como uma poderosa ferramenta com informações detalhadas sobre pessoas e lugares, tal como argumentaram Miller e Rose (1990); a contabilidade como um instrumento de controlo à distância, tal como argumentaram, entre outros, Gomes et al. (2014) e Sargiacomo (2009), e ainda, o papel desempenhado pela contabilidade nas relações de poder entre as instituições e o estado, tal como salientaram Miller (1990) e Dean (2010).

Em quinto lugar, e tendo por base as mudanças contabilísticas ocorridas ao nível do governo central com a implementação do método das partidas dobradas, como refere Gomes (2007), este estudo é ainda diferenciado como um estudo do século XVIII sobre o desenvolvimento contabilístico ao nível do governo local, em particular, do Município do Porto. Na análise e ampliação da teoria institucional à investigação em história da contabilidade aplicada ao governo local, foram reunidas evidências de pressões normativas, coercivas e miméticas, num quadro de isomorfismo institucional, útil à compreensão das políticas e práticas adotadas.

Em sexto lugar, e porque a teoria institucional tem-se revelado como essencial para a explicação das mudanças organizacionais, ao analisar a sequência de uma "instância de institucionalização" (Lawrence et al., 2001, p. 627), através da qual o método das partidas dobradas se torna e permanece difundido na administração pública portuguesa, conforme argumenta Gomes (2007), este estudo evidencia a importância dos atores individuais, como poderosos agentes institucionais, onde Pombal e Mouzinho da Silveira, tomam decisões que influenciam a institucionalização das práticas contabilísticas e criam um ambiente que restringe as mudanças nos anos seguintes. Este estudo de caso mostra como as pessoas poderosas, viajadas e letradas, procuram ganhar prestígio e segurança na crença de que defendem a adoção de técnicas e ideias geralmente comprovadas dentro das organizações, especialmente para fins de legitimidade. Este estudo mostra ainda a importância que deve ser dada a indivíduos e instituições e o papel que desempenham no contexto de alterações e mudanças contabilísticas, e onde o Estado também aparece como um agente importante no processo de institucionalização das práticas contabilísticas.

Em sétimo lugar, o estudo também apresenta relativamente aos processos de desinstitucionalização das práticas contabilísticas, a combinação de pressões de isomorfismo

coercivo e normativo, de um modo particular, a mudança obrigatória de processos administrativos para o novo método de contabilização e registo das partidas dobradas; as medidas impostas sobre o governo local relativamente ao modo de registo e rápida entrega da receita no Erário Régio, nomeadamente o Decreto de 23 de julho de 1766, e por fim, a reorganização da fazenda pública através do Decreto de 16 de maio de 1832.

Por último, o estudo mostra a relevância do poder local em relação ao poder central para a implementação e prossecução de políticas contabilísticas nos finais do século XVIII e início do século XIX. Apesar de o método das partidas dobradas ter sido entendido como uma prática bem-sucedida como escrituração mercantil para o setor privado, foi transferido para o setor público, implementando essas práticas, como os únicos métodos mais aceitáveis, conforme argumentam Carpenter e Feroz (2001) e Gomes (2007). Contudo, e tendo em conta a importância da contabilidade como um sistema de crenças racionais através do qual a estrutura organizacional é legitimada e o estado como agente institucional, o método das partidas dobradas não foi aplicado ao governo local. O estudo mostra ainda, segundo as evidências encontradas em arquivo, que em 1880 o método não era aplicado ao nível do governo central, mas foi aplicado nos municípios.

8.4 Limitações da Investigação

O Porto, como cidade destacada de grandes movimentos de capitais e economicamente ativa, pelo facto de ser uma cidade de burgueses aspirantes à mudança e a novos ideais, e pela abertura ao exterior devido aos contactos com comerciantes estrangeiros, transformou-se num foco de mudanças políticas, económicas e sociais, muito importantes para o objetivo deste estudo de investigação. Será importante a prossecução contínua deste tipo de investigação, quer aprofundando mais o Município do Porto após 1832 e o impacto da contabilidade na gestão do município, quer noutros municípios, de forma a podermos compreender melhor as relações entre a contabilidade e o Estado.

Dada a variedade de registos encontrados, não deixam de sugerir que diversos assuntos estão dispersos e/ou perdidos, e que a sua correta catalogação daria um importante contributo para uma maior contribuição e compreensão dos assuntos e das intenções da época. Constituiu uma grande frustração durante o período de investigação, a consulta aos arquivos locais, a

constatação da variedade de documentação dispersa e em alguns casos o seu mau estado de conservação, e que ditarão a sua extinção ou ilegibilidade. Constatando-se ainda que as documentações anteriores ao Liberalismo se encontram centralizados na Torre do Tombo ou no Tribunal de Contas a partir das entidades produtoras, a generalidade dos arquivos municipais ainda conserva no seu habitat natural documentos ricos sobre a história política, económica e cultural dos municípios, muitas vezes sem as condições necessárias à sua boa conservação e manutenção.

Por outro lado, constituiria um dado positivo a reunião e a concentração de documentação e livros dispersos em vários arquivos, ou ainda livros que estando em falta em alguns arquivos, poderiam ser completados com outros existentes noutros arquivos, sejam instituições públicas, sejam instituições particulares, cujos elementos em conjunto ajudariam à vasta e riquíssima história arquivística que ainda falta descobrir e analisar.

Face ao exposto, a pesquisa centrou-se fundamentalmente no Arquivo Histórico do Tribunal de Contas por considerarmos ser o mais significativo para reconstruir e explicar o sistema e os usos dados à contabilidade nas várias épocas.

8.5 Perspetivas Futuras de Investigação

As limitações referidas na secção anterior constituem possíveis e interessantes perspetivas de investigação futura. Além destas, a reivindicação feita à contabilidade no sentido de não poder ser compreendida sem uma apreciação do contexto político, económico e social (Hopwood 1990; Napier 1989), vem dar força a esta investigação. A história da contabilidade tem vindo a ocupar um espaço significativo na disciplina da contabilidade e a investigação tem vindo a expandir-se (Gomes et al. 2015). Contudo e devido a uma ausência de estudos e publicações sobre a contabilidade do governo local (Sargiacomo e Gomes 2011), e em particular o Município do Porto nesta época, consideramos existir ainda a oportunidade de acrescentar valor à nossa investigação para a contabilidade do governo local neste período de 1762 a 1832 em investigações futuras.

Futuras investigações podem contribuir para ajudar a perceber as relações entre a contabilidade e o Estado (Miller 1990), e a natureza e os processos de mudanças contabilísticas no governo local Assim e em conjunto com os processos de institucionalização das práticas

contabilísticas, este estudo fornece uma base para novos estudos sobre a natureza das práticas contabilísticas atuais com base nos registos existentes em arquivos e não em políticas a serem impostas e que em muitos casos desvirtuam a contabilidade (agentes institucionais).

Este estudo permite salientar também a possibilidade existente em investigações futuras de contribuir para o desenvolvimento de fontes de arquivo ainda não explorados sob o ponto de vista contabilístico e as suas aplicações, bem como a relevância do governo local para a implementação das políticas contabilísticas determinadas pelo governo central.

Finalmente, para além de este estudo pretender contribuir para o estudo da história da contabilidade em Portugal, em particular o governo local, pretende-se também estimular a possibilidade de estudos complementares com paradigmas alternativos de investigação no governo local.

Fontes Primárias

Legislação

Alvará de 21 de fevereiro de 1766

Alvará de 29 de abril de 1766

Alvará de 17 de junho de 1766

Alvará de 23 de julho de 1766

Alvará de 11 de setembro de 1766

Alvará de 14 de setembro de 1766

Anexo aos Decretos 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832

Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761

Decreto de 30 de dezembro de 1761

Decreto de 30 de julho de 1762

Decreto de 2 de agosto de 1766

Decreto de 20 de dezembro de 1766

Decreto de 19 de abril de 1832

Decreto 22, 23 e 24 de 16 de maio de 1832

Edital de 12 de maio de 1766

Edital de 8 de novembro de 1766

Lei de 30 de agosto de 1770

Arquivos

AHCGAVAD – Arquivo Histórico da Companhia Geral da Agricultura e das Vinhas do

Alto Douro

Cota A.009 – Maço Cx1.1 – Matrículas e Inscrições

AHMP- Arquivo Histórico do Município do Porto

Cota A-PUB/2425 a 2426 – Cofre da Imposição do Vinho

Cota A-PUB/2445 – Cofre da Imposição do Vinho

Cota A-PUB/2461 – Cofre dos Bens do Concelho

Cota A-PUB/3057 – Cofre do Encabeçamento das Sisas

Cota A-PUB/3461 a 3467 – Cofre dos Bens do Concelho
Cota A-PUB/3476 – Próprias do Cofre
Cota A-PUB/3477 a 3482 – Cofre do Sobejo das Sisas
Cota A-PUB/3484 a 3494 – Cofre da Cidade
Cota A-PUB/3503 a 3506– Cofre das Despesas com Enjeitados
Cota A-PUB/3510 – Cofre da Cidade
Cota A-PUB/3512 – Cofre das Obras Públicas
Cota A-PUB/3531 – Cofre das Obras Públicas
Cota A-PUB/3539 a 3540 – Cofre das Obras Públicas
Cota A-PUB/6526 – Cofre das Alças
TG-b/119 – Livro das Despesas com Enjeitados
TG-b/236 a 237- Livro das despesas com Obras Públicas

AHTC – Arquivo Histórico do Tribunal de Contas

Cota 2699 Livro Mestre	de 1/01/1762 a 30/12/1768
Cota 2700 Livro Mestre	de 1/01/1769 a 30/12/1773
Cota 2701 Livro Mestre	de 1/01/1774 a 30/12/1778
Cota 2702 Livro Mestre	de 1/01/1779 a 30/12/1783
Cota 2703 Livro Mestre	de 1/01/1784 a 30/06/1789
Cota 2704 Livro Mestre	de 1/07/1789 a 30/12/1793
Cota 2705 Livro Mestre	de 1/01/1794 a 30/06/1799
Cota 2706 Livro Mestre	de 1/07/1799 a 30/12/1804
Cota 2707 Livro Mestre	de 1/01/1805 a 30/12/1809
Cota 2708 Livro Mestre	de 1/01/1810 a 30/12/1813
Cota 2709 Livro Mestre	de 1/01/1814 a 30/12/1817
Cota 2710 Livro Mestre	de 1/01/1818 a 30/12/1821
Cota 2711 Livro Mestre	de 1/01/1822 a 30/12/1823
Cota 2712 Livro Mestre	de 1/01/1824 a 30/12/1826
Cota 2713 Livro Mestre	de 1/01/1827 a 30/06/1829
Cota 2714 Livro Mestre	de 1/07/1829 a 30/12/1832
Cota 2715 Livro Mestre	de 1/01/1833 a 09/08/1833

Referências Bibliográficas

- Abernethy, M. A., e W. F. Chua. 1996. A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13 (2):569-606.
- Acel, P. 2015. Case Study Method. *International Journal of Sales, Retailing and Marketing* 4 (9):15-22.
- Aguiar, A., J. Rezende, e F. Frezatti. 2007. Análise conceitual do relacionamento entre práticas de contabilidade e poder disciplinar à luz de Foucault e de Mintzberg. Paper read at 10º Congresso Internacional de Custos “Gestão de Custos, Controladoria e Mundialização”, Lyon, FR, 1. CD.
- Ahrens, T., A. Becker, J. Burns, C. S. Chapman, M. Granlund, M. Habersam, A. Hansen, R. Khalifa, T. Malmi, e A. Mennicken. 2008. The future of interpretive accounting research—A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting* 19 (6):840-866.
- Albuquerque, A. S. 2004. Real Companhia Velha e Câmara Municipal do Porto: um século de direcção comum (1756-1855): Grupo de Estudos de História da Viticultura Duriense e do Vinho do Porto.
- Almeida, J. F., e J. M. Pinto. 1995. *A investigação nas Ciências Sociais*. Lisboa: Editorial Presença.
- Almeida, M. A. P. 2008. Fontes e metodologia para o estudo das elites locais em Portugal no século XX. *Análise Social*:627-645.
- Alvesson, M., e J. Sandberg. 2011. Generating research questions through problematization. *Academy of management review* 36 (2):247-271.
- Amaral, D. F. 2012. *História do Pensamento Político Ocidental*. Coimbra: Edições Almedina.
- Araújo, A. 1993. As invasões francesas e a afirmação dos ideais liberais: In: *LEITORES, C. D. (ed.) História dos Municípios e do Poder Local - Dos finais da Idade Média à União Europeia*. Vol. V. Lisboa: Printer Portuguesa - Industria Gráfica, Lda.
- Arthmar, R. 2012. Voltaire and the enlightenment view of progress. *História Unisinos* 16 (3):379.
- Azevedo, R. A. 1981. O Porto na época moderna: da Academia Real da Marinha e Comércio do Porto à Academia Politécnica do Porto. *Revista de História*, 04, p. 133-150.

- Baker, C. R., e M. S. Bettner. 1997. Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* 8 (4):293-310.
- Barry, A., T. Osborne, e N. Rose. 1996. Foucault and political reason: Liberalism, neo-liberalism, and rationalities of government. In *Liberal Government and techniques of the self*: University of Chicago Press, 19-36.
- Barzelay, M. 2001. *The new public management: Improving research and policy dialogue*. Vol. 3: Univ of California Press.
- Baskerville, R., N. Carrera, D. Gomes, A. Lai, e L. Parker. 2017. Accounting historians engaging with scholars inside and outside accounting: Issues, opportunities and obstacles. *Accounting History* 22 (4):403-424.
- Baxter, J., e W. F. Chua. 2003. Alternative management accounting research--whence and whither. *Accounting, Organizations and Society* 28 (2-3):97-126.
- Beard, V. 1994. Popular culture and professional identity: Accountants in the movies. *Accounting, Organizations and Society* 19 (3):303-318.
- Bigoni, M., e W. Funnell. 2015. Ancestors of governmentality: Accounting and pastoral power in the 15th century. *Critical Perspectives on Accounting* 27:160-176.
- Biondi, Y. 2016. Accounting representations of public debt and deficits in European central government accounts: An exploration of anomalies and contradictions. Paper read at Accounting Forum.
- Bluhm, D. J., W. Harman, T. W. Lee, e T. R. Mitchell. 2011. Qualitative research in management: A decade of progress. *Journal of management Studies* 48 (8):1866-1891.
- Bonifácio, M. d. F. 1993. Costa Cabral no contexto do liberalismo doutrinário. *Análise Social* XXVIII:1043-1091.
- Boudon, R. 1995. *Tratado de Sociologia*: Porto. Edições Asa.
- Bourdieu, P. 1996. *Razões práticas: sobre a teoria da ação*: S.Paulo. Papirus Editora.
- . 1998a. *Practical reason: On the theory of action*: London. Stanford University Press.
- . 1998b. *The state nobility: Elite schools in the field of power*: London. Stanford University Press.
- Bourdieu, P., e S. Miceli. 1974. *A economia das trocas simbólicas*: S. Paulo - Perspectiva São Paulo.
- Bourdieu, P., e F. Tomaz. 1989. *O poder simbólico*: S. Paulo - Papirus Editora.

- Brandão, M. F., e R. G. Feijó. 1980. O discurso reformador de Mouzinho da Silveira. *Análise Social* XVI:237-258.
- Brignall, S., e S. Modell. 2000. An institutional perspective on performance measurement and management in the ‘new public sector’. *Management accounting research* 11 (3):281-306.
- Broadbent, J., e J. Guthrie. 1992. Changes in the public sector: A review of recent “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5 (2).
- Burchell, S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes, e J. Nahapiet. 1980. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1):5-27.
- Burchell, S., C. Clubb, e A. G. Hopwood. 1985. Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society* 10 (4):381-413.
- Burnes, B. 2004. *Managing change: A strategic approach to organisational dynamics*: Pearson Education.
- Burns, J. 2000. The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13 (5):566-596.
- Burns, J., e R. W. Scapens. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research* 11 (1):3-25.
- Burrell, G. 1988. Modernism, post modernism and organizational analysis 2: The contribution of Michel Foucault. *Organization studies* 9 (2):221-235.
- Caccia, L., e I. Steccolini. 2006. Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion? *Critical Perspectives on Accounting* 17 (2-3):154-174.
- Capela, J. V. 2005. Administração local e municipal portuguesa do século XVIII às reformas Liberais (Alguns tópicos da sua Historiografia e nova História). In *Congresso Histórico*. Amarante, 39-58.
- Cappelle, M. e Brito, J. 2011. Relações de poder segundo Bourdieu e Foucault: uma proposta de articulação teórica para a análise das organizações. *Organizações Rurais & Agroindustriais* 7 (3).
- Caravantes, G. 2000. *Teoria geral da administração*: Brasil - Editora AGE Lda.
- Cardoso, A. 2014. Liberais e Absolutistas no Porto (1823-1829). *Estudos da Faculdade de Letras da Universidade do Porto*.

- Cardoso, A. B. 2003. *Baco & Hermes: o Porto eo comércio interno e externo dos vinhos do Douro (1700-1756)* - CEPESE Publicações.
- Cardoso, J. 2005. Política Económica. In *História Económica de Portugal - 1700-2000 - Direção Pedro Lains e Álvaro Ferreira da Silva*: Imprensa das Ciências Sociais.
- Carmona, S. 2004. Accounting history research and its diffusion in an international context. *Accounting History* 9 (3):7-23.
- Carmona, S., R. Donoso, e S. Walker. 2010. Accounting and international relations: Britain, Spain and the Asiento treaty. *Accounting, Organizations and Society* 35 (2):252-273.
- Carmona, S., M. Ezzamel, e F. Gutiérrez. 2004. Accounting History Research: Tradicional and New Accounting History Perspectives. *De Computis Revista Espanola de Historia de la Contabilidad*.
- Carmona, S., I. Gutierrez, e M. Camara. 1999. A profile of European accounting research: evidence from leading research journals. *European Accounting Review* 8 (3):463-480.
- Carmona, S., e M. Macias. 2001. Institutional pressures, monopolistic conditions and the implementation of early cost management practices: The case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820–1887). *Abacus* 37 (2):139-165.
- Carmona, S., e L. Zan. 2002. Special Section: Mapping variety in the history of accounting and management practices. *European Accounting Review* 11 (2):291-304.
- Carnegie, G. D., e C. J. Napier. 1996. Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (3):7-39.
- Carnegie, G. D., e C. J. Napier. 2002. Exploring comparative international accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15 (5):689-718.
- Carnegie, G. D., e L. L. Rodrigues. 2007. Exploring the dimensions of the international accounting history community. *Accounting History* 12 (4):441-464.
- Carpenter, V. L., e E. H. Feroz. 2001. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society* 26 (7-8):565-596.
- Carruthers, B. G. 1995. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society* 20 (4):313-328.
- Chan, J. L. 2003. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management* 23 (1):13-20.

- Chazel, F. 1995. Poder. *Tratado de Sociologia*, Brasil - Zahar Editor - Cap 5:195-224.
- Chua, W. F. 1986. Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review* 61 (4):601-632.
- Clark, P. A. 1985. *A review of the theories of time and structure for organizational sociology*: Work Organization Research Centre, University of Aston.
- Clegg, S. R. 1987. The language of power and the power of language. *Organization studies* 8 (1):61-70.
- . 1989. Radical revisions: Power, discipline and organizations. *Organization studies* 10 (1):97-115.
- Coombs, H. M., J. R. Edwards, e H. Greener. 1997. *Double Entry Bookkeeping in British Central Government, 1822-1856*: New York - Garland Publishing.
- Cooper, C., e A. Coulson. 2014. Accounting activism and Bourdieu's 'collective intellectual'—Reflections on the ICL Case. *Critical Perspectives on Accounting* 25 (3):237-254.
- Cooper, D. J., e W. Morgan. 2008. Case study research in accounting. *Accounting Horizons* 22 (2):159-178.
- Cooper, R., e G. Burrell. 1988. Modernism, postmodernism and organizational analysis: An introduction. *Organization studies* 9 (1):91-112.
- Corbin, J., e A. Strauss. 1990. Grounded theory research: Procedures, canons and evaluative criteria. *Zeitschrift für Soziologie* 19 (6):418-427.
- Coronella, S., A. Lombrano, e L. Zanin. 2013. State accounting innovations in pre-unification Italy. *Accounting History Review* 23 (1):1-21.
- Costa, A. 1992. Uma Fonte, um Universo: vereações e Mundo Urbano. *Penélope: Revista de História e Ciências Sociais* (7):35-48.
- Costa, P. 2008. Administrar, registrar, fiscalizar, gastar. As despesas municipais do Porto após a Guerra da Restauração (1668-1696). Porto: Faculdade de Letras da Universidade do Porto.
- . 2011a. Abrindo as sete chaves: percurso do estudo em torno das despesas municipais do Porto (1668-1696). *Revista da Faculdade de Letras - Porto - IV Série* 1:119-132.
- . 2011b. Contabilizar no Porto Oitocentista (1706-1777) O impacto da Reforma Pombalina nas finanças locais. In *XXXI Encontro da APHES*: Faculdade de Letras da Universidade do Porto.

- Covaleski, M. A., e M. W. Dirsmith. 1988. An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative science quarterly*:562-587.
- Covaleski, M. A., M. W. Dirsmith, J. B. Heian, e S. Samuel. 1998. The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms. *Administrative science quarterly*:293-327.
- Covaleski, M. A., M. W. Dirsmith, e S. Samuel. 1996. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research* 8:1.
- Creswell, J. W. 2009. Editorial: Mapping the field of mixed methods research: Sage Publications Sage CA: Los Angeles, CA.
- Cruz, M. A. 1999. *Os burgueses do Porto na segunda metade do século XIX*. Porto: Sersilito
- Danaher, G., T. Schirato, e J. Webb. 2000. *Understanding Foucault*. London: Sage Publications Ltd.
- . 2010. *Understanding Foucault*. London: Sage Publications, Ltd.
- De Roover, R. 1956. *The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account books of medieval merchants*: Sweet & Maxwell.
- Dean, M. 2010. *Governmentality: Power and rule in modern society*: Sage publications.
- Denzin, N. K., e Y. Lincoln. 2000. Qualitative research. *Thousand Oaks ua*:413-427.
- Denzin, N. K., e Y. S. Lincoln. 1995. Transforming Qualitative Research Methods Is It a Revolution? *Journal of Contemporary Ethnography* 24 (3):349-358.
- Dillard, J. F., J. T. Rigsby, e C. Goodman. 2004. The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17 (4):506-542.
- DiMaggio, P. J., e W. W. Powell. 1983. The iron cage revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields. *American Sociological Review* 48 (2):147-160.
- . 1991. Introduction. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chigago: University of Chicago Press, 1-33.
- Dubet, A. 2008. *Les finances royales dans la monarchie espagnole: xvie-xixe siècles*: Presses Universitaires Rennes.

- Dugger, W. M., e H. J. Sherman. 1994. Comparison of Marxism and institutionalism. *Journal of Economic Issues* 28 (1):101-127.
- Ebrahim, A., J. Battilana, e J. Mair. 2014. The governance of social enterprises: Mission drift and accountability challenges in hybrid organizations. *Research in Organizational Behavior* 34:81-100.
- Edwards, J. R. (1989). *A history of financial accounting*. London: Routledge.
- Edwards, J. R. 2013. *A History of Financial Accounting (RLE Accounting)*. Vol. 29: Routledge.
- Edwards, J. R., e H. T. Greener. 2003. Introducing ‘mercantile’bookkeeping into British central government, 1828–1844. *Accounting and Business Research* 33 (1):51-64.
- Eisenhardt, K. M. 1989. Building theories from case study research. *Academy of management review* 14 (4):532-550.
- Eisenhardt, K. M., e M. E. Graebner. 2007. Theory building from cases: Opportunities and challenges. *Academy of Management journal* 50 (1):25-32.
- Esmark, A. 2015. Limits to Liberal Government An Alternative History of Governmentality. *Administration & Society*:0095399715587521.
- Ezzamel, M., N. Hyndman, A. Johnsen, e I. Lapsley. 2014. Reforming central government: an evaluation of an accounting innovation. *Critical Perspectives on Accounting* 25 (4):409-422.
- Ezzamel, M., K. Robson, P. Stapleton, e C. McLean. 2007. Discourse and institutional change: ‘Giving accounts’ and accountability. *Management accounting research* 18 (2):150-171.
- Faria, A. 2008. An analysis of accounting history research in Portugal: 1990—2004. *Accounting History* 13 (3):353-382.
- Ferreira, M. F. S. M. 2002. *Rebeldes e Submissos*. Porto: Edições Afrontamento.
- Fleischman, R. K., e V. S. Radcliffe. 2005. The Roaring nineties: Accounting History Comes of Age. *Accounting Historians Journal* 32 (1):61-109.
- Fleischman, R. K., e T. N. Tyson. 1997. Archival Researchers: An Endangered Species? *Accounting Historians Journal* 24 (2):91-109.
- Fong Chua, W. 1988. Interpretive sociology and management accounting research—a critical review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1 (2):59-79.
- Fonseca, T. 2002. *Absolutismo e municipalismo: Evora, 1750-1820*: Edições Colibri.
- Forrester, D. A. 1990. Rational administration, finance and control accounting: The experience of cameralism. *Critical Perspectives on Accounting* 1 (4):285-317.

- Foucault, M., e G. Deleuze. 1977. Intellectuals and power. *Language, counter-memory, practice: Selected essays and interviews* 205:209.
- Foucault, M. 1979. Microfísica do poder; organização e tradução de Roberto Machado. *Rio de Janeiro: Edições Graal* 4.
- . 1988. El sujeto y el poder. *Revista mexicana de sociología* 50 (3):3-20.
- . 1991. *The Foucault effect: Studies in governmentality*: University of Chicago Press.
- Franco, J. 2006. *O mito dos Jesuítas: Em Portugal, no Brasil e no Oriente (Séculos XVI a XX)*. Lisboa. Gradiva
- Friedberg, E. 1993. *O Poder e a Regra - Dinâmicas de Acção Organizada*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Funnell, W. 2001. Distortions of History, Accounting and the Paradox of Werner Sombart. *Abacus* 37 (1):55-78.
- Gephart, J. R. P. 1978. Status degradation and organizational succession: An ethnomethodological approach. *Administrative science quarterly*:553-581.
- Gerring, J. 2004. What is a case study and what is it good for? *American political science review* 98 (2):341-354.
- Giddens, A. 1976. *New rules of sociological method*. Londres, Hutchinson.
- Giddens, A. 2013. *New rules of sociological method: A positive critique of interpretative sociologies*: John Wiley & Sons.
- Gomes, D. 2007. Accounting change in central government : the institutionalization of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777). DoctoralThesis.
- . 2008. The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History* 13 (4):479-509.
- Gomes, D., G. D. Carnegie, e L. L. Rodrigues. 2008. Accounting change in central government: The adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761) *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21 (8):1144-1184.
- Gomes, D., G. D. Carnegie, and L. L. Rodrigues. 2013. Accounting as a Technology of Government in the Portuguese Empire: The Development, Application and Enforcement of Accounting Rules During the Pombaline Era (1761–1777). *European Accounting Review*:1-37.
- Gomes, D., G. D. Carnegie, e L. L. Rodrigues. 2014. Accounting as a Technology of Government in the Portuguese Empire: The Development, Application and Enforcement

- of Accounting Rules During the Pombaline Era (1761–1777). *European Accounting Review*:1-37.
- Gomes, D., E. Giovannoni, F. Gutiérrez-Hidalgo, e H. Zimnovitch. 2015. Moving from regional to international publishing in accounting history: Pressures, issues, strategies and implications. *Accounting History* 20 (2):183-205.
- Gomes, D., e L. L. Rodrigues. 2008. Investigação em História da Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo de Gestão Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Gouveia, A. 1993 - Estratégias de interiorização da disciplina. In: História de Portugal (Direção de José Mattoso), *Volume IV: O antigo regime (1620-1807)* (Coordenador: António Manuel Hespanha). S/l.: Círculo de Leitores. 1993. 415-449.
- Grafton, J., A. M. Lillis, e H. Mahama. 2011. Mixed methods research in accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management* 8 (1):5-21.
- Grant, H. 1997. Bookkeeping in the eighteenth century: the Grand Journal and Grand Ledger of the Hudson's Bay Company. *Archivaria* 42.
- Greene, J. C. 2008. Is mixed methods social inquiry a distinctive methodology? *Journal of mixed methods research* 2 (1):7-22.
- Guthrie, J. 1998. Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial accountability & management* 14 (1):1-19.
- Guthrie, J., O. Olson, e C. Humphrey. 1999. Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward. *Financial accountability & management* 15 (3-4):209-228.
- Hannan, M., e Freeman, J. 1977. "The population ecology of organizations." *American journal of sociology* 82 (5):929-964.
- Hardy, C., e S. R. Clegg. 2006. *Some dare call it power*: London, Sage Publications.
- Hernández-Esteve, E. 1996. Merchants' organizations and accounting regulation in eighteenth-century Spain: the ordinances of the Tribunal of Commerce of Bilbao. *Accounting, Business & Financial History* 6 (3):277-299.
- Hernández Esteve, E. 2002. La historia de la contabilidad. *Revista libros* (67-68).
- . 2010. Accounting history, a privileged way to approach historical research. *De Computis on line: Revista Española de Historia de la Contabilidad* (13):162-190.

- Hespanha, A. M. 1994. *As vésperas do Leviathan - Instituições e poder político Portugal séc. XVII*. Coimbra: Almedina.
- Hespanha, A. M., and Â. B. Xavier. 1993. A representação da sociedade e do poder. *História de Portugal* 4:133.
- Hoffman, A. J. 1999. Institutional evolution and change: Environmentalism and the US chemical industry. *Academy of Management journal* 42 (4):351-371.
- Hooek, J., P. Jeannin, e W. Kaiser. 1991. *Ars mercatoria: Handbücher und Traktate für den Gebrauch des Kaufmanns, 1470-1820*.
- Hood, C. 2000. *The art of the state: Culture, rhetoric, and public management*: Oxford University Press.
- Hopper, T., e M. Major. 2007. Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications. *European Accounting Review* 16 (1):59-97.
- Hopper, T., D. Otley, e B. Scapens. 2001. British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections. *The British Accounting Review* 33 (3):263-291.
- Hopper, T., e A. Powell. 1985. Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions [1]. *Journal of management Studies* 22 (5):429-465.
- Hopwood, A. 1990. Accounting and Organisation Change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 3 (1):7-17.
- Hopwood, A., G. 1992. Accounting calculation and the shifting sphere of the economic. *European Accounting Review* 1 (1):125-143.
- Hopwood, A., e P. Miller. 1994. *Accounting as a social and institutional practice*. London: Cambridge University Press.
- Hopwood, A. G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2-3):287-305.
- . 1987. The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3):207-234.
- Hoque, Z. 2005. Securing institutional legitimacy or organizational effectiveness?: A case examining the impact of public sector reform initiatives in an Australian local authority. *International Journal of Public Sector Management* 18 (4):367-382.

- Humphrey, C., P. Miller, e R. W. Scapens. 1993. Accountability and accountable management in the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 6 (3).
- Irvine, H., e M. Gaffikin. 2006. Getting in, getting on and getting out: reflections on a qualitative research project. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19 (1):115-145.
- Jeacle, I. 2015. Fast fashion: Calculative technologies and the governance of everyday dress. *European Accounting Review* 24 (2):305-328.
- Jick, T. D. 1979. Mixing qualitative and quantitative methods: Triangulation in action. *Administrative science quarterly* 24 (4):602-611.
- Johnson, R., A. J. Onwuegbuzie, e L. A. Turner. 2007. Toward a definition of mixed methods research. *Journal of mixed methods research* 1 (2):112-133.
- Lapsley, I., R. Mussari, e G. Paulsson. 2009. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform.
- Lapsley, I., e J. Pallot. 2000. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management accounting research* 11 (2):213-229.
- Lapsley, I., e E. Wright. 2004. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management accounting research* 15 (3):355-374.
- Laughlin, R. 1995. Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 8 (1):63-87.
- Laughlin, R. C. 1988. Accounting in its Social Context: An Analysis of the Accounting Systems of the Church of England. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1 (2):19-42.
- Latour, B. 1987. *Science in action: how to follow scientists and engineers through society*. Cambridge: Harvard University Press,
- Lawrence, T. B., M. I. Winn, e P. D. Jennings. 2001. The temporal dynamics of institutionalization. *Academy of management review* 26 (4):624-644.
- Leblebici, H., G. R. Salancik, A. Copay, e T. King. 1991. Institutional change and the transformation of interorganizational fields: An organizational history of the US radio broadcasting industry. *Administrative science quarterly*:333-363.
- Lee, G. A. 1977. The coming age of double entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299-1300. *The Accounting Historians Journal*, Fall, pp. 79-95. Reprinted in C. Nobes (Ed.), *The development of double entry bookkeeping, selected essays* (pp. 45-95). New York & London: Garland Publishing, Inc.

- Lee, T. 1999. *Using qualitative methods in organizational research*: London. Sage Publications.
- Lee, T. 2010. Consolidating the public accountancy profession: The case of the proposed Institute of Chartered Accountants of Great Britain, 1988—9. *Accounting History* 15 (1):7-39.
- Leite, O., R. Oliveira, e S. Trugueirão. 2011. *A vida louca dos Reis e Rainhas de Portugal - A verdade escondida pela história*. Marcador: Marcador.
- Lemarchand, Y. 1998. À la conquête de la science des comptes; variations autour de quelques manuels français de tenue des livres. *Revista de Contabilidade e Comércio* 55 (219):509.
- . 1999. Introducing double-entry bookkeeping in public finance: a French experiment at the beginning of the eighteenth century. *Accounting, Business & Financial History* 9 (2):225-254.
- . 2002. The military origins of the French management accounting model: a return to the mechanisms of accounting change. *Accounting History* 7 (1):23-57.
- Littleton, A. C. (1933). *Accounting evolution to 1900*. New York: American Institute Publishing Co., Inc..
- Locke, J., e P. Laslett. 1988. *Locke: Two treatises of government student edition*: Cambridge university press.
- Madureira, N. L. 1997. *Mercado e Privilégios - A Indústria Portuguesa entre 1750 e 1834*. Lisboa: Editorial Estampa.
- Major, M., e T. Hopper. 2004. Extending new institutional theory: regulation and activity-based costing in portuguese telecommunications. Paper read at Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Singapore.
- Major, M. J., e J. A. Ribeiro. 2008. A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo de Gestão Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Major, M. J., e J. A. Ribeiro. 2018. A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo de Gestão Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora - 2ª Ed..
- Malmi, T., e M. Granlund. 2009. In search of management accounting theory. *European Accounting Review* 18 (3):597-620.

- Manique, A. P. 1988. *Portugal e as potências europeias (1807-1847): relações externas e ingerências estrangeiras em Portugal na primeira metade do século XIX* Lisboa: Livros Horizonte.
- . 1989. *Liberalismo e Administração Pública*. Lisboa: Livros Horizonte.
- Maran, L., E. Bracci, e W. Funnell. 2016. Accounting and the management of power: Napoleon's occupation of the commune of Ferrara (1796–1799). *Critical Perspectives on Accounting* 34:60-78.
- Marques, A. O. 1997. *História de Portugal - Vol. II: Do Renascimento às Revoluções Liberais* Lisboa: Editorial Presença.
- Marques, A. O. 2001. *História de Portugal - Vol. VII: Da paz da restauração ao ouro do Brasil*, Lisboa: Editorial Presença.
- Marques, A. O. 2002. *História de Portugal - Vol. IX: Portugal e a Instauração do Liberalismo*, Lisboa: Editorial Presença.
- Marques, A. O., e J. Serrão. 1996. *Portugal em definição de Fronteiras - Do condado portugalense à crise do século XIV*. Lisboa: Editorial Presença.
- Mason, J. 2002. *Qualitative researching*: Sage.
- Mattoso, J. 1984. *História das Paróquias em Portugal*. Temas Portugueses. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda.
- Maxwell, A. 1996. Applied social research methods series: Vol. 41. *Qualitative research design: An interactive approach*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Maxwell, K. 1985. *Pombal: paradox of enlightenment*. C. U. Press. London: Cambridge University Press.
- Maxwell, K. 2001. A Devassa da Devassa – *Inconfidência Mineira: Brasil e Portugal 1750-1808*. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Maxwell, K., Silva, M. B. N. (1986). A Política. In J. Serrão, & A. H. Oliveira Marques (Eds.), *Nova história da expansão Portuguesa O Império Luso-Brasileiro 1750-1822* (pp. 333-442), vol. VIII. Lisboa: Editorial Estampa.
- McLeod, L., S. G. MacDonell, e B. Doolin. 2011. Qualitative research on software development: a longitudinal case study methodology. *Empirical Software Engineering* 16 (4):430-459.
- Medina, J. 1990. *História Contemporânea de Portugal - Das invasões francesas aos nossos dias*. Lisboa: Multilar, Lda.

- Mendes, J. M. A. 1980. Sobre as Relações entre a indústria Portuguesa ea estrangeira no século xix. *Análise Social* 16 (61/62):31-52.
- Mendes, J. A. 1993. Etapas e limites da industrialização. In *História de Portugal, Direcção de José Mattoso*. Lisboa: Círculo de Leitores.
- Meneses, C. A. 2015. The Accountability of Public Museums in Portugal. doctoralThesis, University Drive, Mount Helen - Balarat - Australia.
- Meyer, C. B. 2001. A case in case study methodology. *Field methods* 13 (4):329-352.
- Meyer, J. W. 2008. Reflections on Institutional Theories of Organizations. In *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*, London: Sage, 790-812.
- Meyer, J. W., e B. Rowan. 1977. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*:340-363.
- Meyer, J. W. 1979. The Impact of the Centralization of Educational Funding and Control on State and Local Organizational Governance. *Institute for Research on Educational Finance Governance*.
- Miles, M. B., e A. M. Huberman. 1994. *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*: sage.
- Miller, P. 1990. On the interrelations between accounting and the state. *Accounting, Organizations and Society* 15 (4):315-338.
- . 1994. Accounting as social and institutional practice: an introduction. In *Accounting as social and institutional practice*: Cambridge University Press, 1-39.
- . 2001. Governing by numbers: Why calculative practices matter. *Social research*:379-396.
- Miller, P., T. Hopper, e R. Laughlin. 1991. The new accounting history: an introduction. *Accounting, Organizations and Society* 16 (5):395-403.
- Miller, P., e C. Napier. 1993. Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations and Society* 18 (7-8):631-647.
- Miller, P., e T. O'Leary. 1987. Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3):235-265.
- Miller, P., e N. Rose. 1988. The Tavistock programme: The government of subjectivity and social life. *Sociology* 22 (2):171-192.
- . 1990. Governing economic life. *Economy and society* 19 (1):1-31.
- Miller, P., e N. Rose. 2008. *Governing the present*. Cambridge: Polity Press.

- Modell, S. 2001. Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management accounting research* 12 (4):437-464.
- . 2005. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management accounting research* 16 (2):231-254.
- . 2009. In defence of triangulation: a critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management accounting research* 20 (3):208-221.
- . 2010. Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management accounting research* 21 (2):124-129.
- Moll, J., M. Major, e Z. Hoque. 2006. The qualitative research tradition. *Methodological issues in accounting research: theories and methods*:375-398.
- Monteiro, N. G. 1993. *Os poderes locais no Antigo Regime In: LEITORES, C. D. (ed.) História dos Municípios e do Poder Local - Dos finais da Idade Média à União Europeia*. Vol. IV. Lisboa: Printer Portuguesa - Industria Gráfica, Lda.
- Moreira, A. T. L. 1977. Inventário do fundo geral do Erário Régio. In *Arquivo do Tribunal de Contas*. Lisboa.
- Napier, C. J. 1989. Research directions in accounting history. *The British Accounting Review* 21 (3):237-254.
- Napier, C. J. 2001. Accounting history and accounting progress. *Accounting History* 6 (2):7-31.
- Napier, C. J. 2006. Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4-5):445-507.
- Neto, V. 1998. *O Estado, a Igreja e a Sociedade em Portugal (1832-1911)*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda.
- Neu, D. 2000. Accounting and accountability relations: colonization, genocide and Canada's first nations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13 (3):268-288.
- . 2006. Accounting for public space. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4):391-414.
- Neu, D., D. J. Cooper, e J. Everett. 2001. Critical accounting interventions. *Critical Perspectives on Accounting* 12 (6):735-762.
- Nikitin, M. 2001. The birth of a modern public sector accounting system in France and Britain and the influence of Count Mollien. *Accounting History* 6 (1):75-101.
- Nogueira, J. F. 1856. *Município no Século XIX*. Lisboa: Typographia do Progresso.

- Nor-Aziah, A. K., e R. W. Scapens. 2007. Corporatisation and accounting change. *Management accounting research* 18 (2):209-247.
- Oliveira, A. 1998. As Indústrias no Porto nos finais do século XVIII. *A indústria Portuense em Perspectiva Histórica*:285-302.
- Oliveira, J. 2009. A contabilidade da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (1756-1834): II Encontro de História da Contabilidade da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa e Santa Maria da Feira, Portugal.
- Oliveira, J. 2013. A contabilidade e o equilíbrio de interesses: O caso da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (1756-1826). DoctoralThesis.
- Ostoni, M. 1997. Un Tentativo di Razionalizzazione della Finanza Pubblica Milanese: Muzio Paravicino e le istruzioni alla Tesoreria generale del 1603. *Capra, C. and Donati C., Milano nella Storia dell'età Moderna, Milano: Franco Angeli*:139-177.
- Paixão, J. C. 1995. *As Contas na História*. Vol. III. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Parker, L. D. (1999). Historiography for the new millennium: adventures in accounting and management. *Accounting History*, 4(2), 11-42.
- Parker, L. D. 2005. Social and environmental accountability research A view from the commentary box. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 (6).
- Parker, L. D. 2012. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting* 23 (1):54-70.
- Parker, R. H. 1993. The Scope of Accounting History: A Note. *Abacus* 29 (1):106-110.
- Pedreira, J. M. 1987. Indústria e atraso económico em Portugal (1800-25). Uma perspectiva estrutural. *Análise Social*:563-596.
- . 1991. Indústria e negócio: a estampanaria da região de Lisboa, 1780-1880. *Análise Social* 26 (112/113):537-559.
- Pedreira, J. M. 1992. *Análise Social*. *Análise Social XXVII*:407- 440.
- Pedreira, J. M. 1995. Os homens de negócio da praça de Lisboa de Pombal ao Vintismo (1755-1822): diferenciação, reprodução e identificação de um grupo social. 1995. 620 p, Tese (Doutoramento em Sociologia)—Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, Lisboa.
- Pereira, G. 1999. A Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro em 1784, segundo um relatório de Luís Pinto de Sousa Coutinho. *Douro: estudos & documentos, vol. 4, n. ° 8, 1999 (2. °), p. 153-195*.

- Pereira, M. H. 2009. *Mouzinho da Silveira, Pensamento e Acção Política*. Alfragide: Divisão de Edições da Assembleia da Republica e Texto Editores, Lda.
- Peres, D., e A. Ribeiro. 1940. *História de Portugal - Oitavo centenário da fundação da nacionalidade*. Barcelos: Portucalense Editora.
- Pettigrew, A. M. 1979. On studying organizational cultures. *Administrative science quarterly* 24 (4):570-581.
- Pfeffer, J. 1981. *Power in Organizations*, Marshfield, MA: Pitman. e GR Salancik (1978), *The External Control of Organizations*: New York: Harper and Row.
- Platonova, N. V. 2009. Peter the Great's government reforms and accounting practice in Russia. *Accounting History* 14 (4):437-464.
- Powell, W. W., e P. J. DiMaggio. 1991. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago and London: The University of Chicago Press.
- Powell, W. W., e P. J. DiMaggio. 2012. *The new institutionalism in organizational analysis*: University of Chicago Press.
- Power, M. 1996. Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society* 21 (2):289-315.
- Previts, G. J., e R. Bricker. 1994. Fact and theory in accounting history: Presentmindedness and capital market research. *Contemporary Accounting Research* 10 (2):625-641.
- Previts, G. J., L. D. Parker, e E. N. Coffman. 1990. An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. *Abacus* 26 (2):136-158.
- Quattrone, P. 2000. Constructivism and accounting research: towards a trans-disciplinary perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13 (2):130-155.
- Ramos, L. A. O. 1978. Raízes do Liberalismo Portuense. *Centro de História da Universidade do Porto* I:361-377.
- . 1979. *O Porto e as origens do liberalismo*. Porto: Publicações da Câmara do Porto.
- . 1990. Portugal e a Revolução Francesa (1777-1834). *Revista da Faculdade de Letras* VII:155-218.
- . 2000. *História do Porto*: Porto Editora.
- Ratton, J. (1813). *Recordações de Jacome Ratton sobre ocurrências do seu tempo em Portugal de Maio de 1747 Setembro de 1810*. London: H. Bryer.
- Raupp, F. M., e I. M. Beuren. 2003. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* 3:76-97.

- Reis, A. 1990. A difícil implementação do Estado Liberal. In *Portugal Contemporâneo*. Lisboa: Publicações Alfa S.A.
- Riahi-Belkaoui, A. 2000. *Accounting Theory*. Fourth Edition ed: Business Press.
- Ribeiro, J. 1990. *A comunidade britânica do Porto durante as invasões francesas - 1807-1811*, Maia, Gráfica Maia Douro
- Ribeiro, F. 1998. O acesso à informação nos arquivos. Dissertação de doutoramento em Arquivística, apresentada à Faculdade de Letras da Universidade do Porto
- Richardson, A. J. 1987. Accounting as a legitimating institution. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4):341-355.
- Rodrigues, M. J. B. 2011. O Erário Régio e as Contas do Reino no ano de 1765: o poder e a contabilidade, ISCTE - IUL.
- Rodrigues, L., R. Craig, e D. Gomes. 2010. A intervenção do Estado no Ensino Comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759 (I).
- Rodrigues, L. L., e R. Craig. 2009. Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, Portuguese School of Commerce, 1759-1784. *Critical Perspectives on Accounting* 20 (3):379-398.
- Rodrigues, L. L., R. Craig, e D. Gomes. 2007. State intervention in commercial education: the case of the Portuguese School of Commerce, 1759. *Accounting History* 12 (1):55-85.
- Rodrigues, L. L., D. Gomes, e R. Craig. 2004. The Portuguese School of Commerce, 1759-1844: a reflection of the "Enlightenment". *Accounting History* 9 (3):53-71.
- Rogers, E. 1995. Diffusion of Innovation. *New York: The Free*.
- Rose, N., e P. Miller. 1992. Political power beyond the state: Problematics of government. *British journal of sociology*:173-205.
- Roslender, R., e J. F. Dillard. 2003. Reflections on the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project. *Critical Perspectives on Accounting* 14 (3):325-351.
- Rowell, K., e T. Berry. 1993. Leadership, vision, values and systemic wisdom. *Leadership & Organization Development Journal* 14 (7):18-22.
- Sá, V. 1984. Nota sobre Mouzinho da Silveira. *Revista da Faculdade de Letras: História, 01, 1984, p. 203*.
- Sánchez, J., F. Hidalgo, C. Espejo, e F. Fenech. 2005. Govern (mentality) and accounting: the influence of different enlightenment discourses in two Spanish cases (1761-1777). *Abacus* 41 (2):181-210.

- Santos, M. 1988. *Intelectuais Portugueses na primeira metade de Oitocentos*. Lisboa: Editorial Presença.
- Saraiva, J. H. 1998. *História de Portugal*. Men Martins: Publicações Europa-América.
- Sargiacomo, M. 2008. Accounting and the 'Art of Government': Margaret of Austria in Abruzzo (1539-86). *European Accounting Review* 17 (4):667-695.
- . 2009. Accounting for the “good administration of justice”: The Farnese State of Abruzzo in the sixteenth century. *Accounting History* 14 (3):235-267.
- Sargiacomo, M., e D. Gomes. 2010. Accounting and Accountability in Local Government: Contributions from Accounting History Research. In *The sixth Accounting History International Conference “Accounting and the State”, Wellington, New Zealand*.
- . 2011. Accounting and accountability in local government: Contributions from accounting history research. *Accounting History* 16 (3):253-290.
- Sayer, A. 1992. *Method in social science: a realist approach* 2nd edn Routledge. *New York*.
- Sayer, A. 2000. *Realism and social science*: Sage.
- Scapens, R. W. 1990. Researching management accounting practice: the role of case study methods. *The British Accounting Review* 22 (3):259-281.
- Scapens, R. W., e J. Roberts. 1993. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management accounting research* 4 (1):1-32.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: a personal journey. *British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Scott, W. R. 1987. The adolescence of institutional theory. *Administrative science quarterly*:493-511.
- . 2001. Institutions and organizations. *Thousand Oaks*: Sage.
- . 2005. Institutional theory: Contributing to a theoretical research program. *Great minds in management: The process of theory development* 37:460-484.
- Scott, W. R., e J. W. Meyer. 1994. *Institutional environments and organizations: Structural complexity and individualism*. Sage Publications, Inc ed: Sage Publications, Inc.
- Selznick, P. 1957. *Leadership in administration: A sociological interpretation*. *Evanston, IL: Row, Peterson* 163.
- Serrão, J. 1981. Estrutura social, ideologias e sistema de ensino. *Sistema de ensino em Portugal*:17-45.
- Serrão, J. 1982. *História de Portugal - Vol. VI: O despotismo iluminado*. Lisboa: E. Verbo.

- _____. 1984. *História de Portugal* - Vol. VIII: A instauração do liberalismo. Lisboa: E. Verbo.
- _____. 1985a. *História de Portugal* - Vol. VIII: Do Mindelo à Regeneração, Lisboa: E. Verbo.
- _____. 1985b. *História de Portugal* - Vol. III: Governo dos Reis Espanhois, Lisboa: E. Verbo.
- _____. 1990. *História de Portugal* - Vol. II: O despotismo iluminado. Póvoa do Varzim: E. Verbo.
- _____. 1993. *História de Portugal* - Vol. IV: O quadro económico - Configurações estruturais e tendências da evolução. Lisboa: Printer Portuguesa - Editorial Estampa
- Serrão, J. V., e A. O. Marques. 2001. *Portugal - Da paz da restauração ao ouro do Brasil*. Vol. VII. Lisboa: Editorial Presença.
- _____. 2002. *Portugal e a instauração do Liberalismo*. Vol. IX. Lisboa: Editorial Presença.
- Serrão, J. V. 2007. A agricultura portuguesa no século XVIII: progresso ou atraso. *Terras lusas: a questão agrária em Portugal*, R. Janeiro, Editora da UFF:31-70.
- Shah, A. 2006. *Public Sector Governance and Accountability Series - Local Governance in developing countries*. Washington DC: The World Bank.
- Shaw, E. 1999. A guide to the qualitative research process: evidence from a small firm study. *Qualitative Market Research: An International Journal* 2 (2):59-70.
- Sherer, P., e K. Lee. 2002. Institutional change in large law firms: A resource dependency and institutional perspective. *Academy of Management journal* 45 (1):102-119.
- Silva, F. R. 2002. Alfândegas lusas em finais de setecentos: fiscalidade e funcionalismo. *Colóquio O Litoral em Perspectiva Histórica (sécs. XVI-XVIII)*, 2000, p. 205-216.
- Silva, F. R., e R. Tavares. 1990. *A Alfândega do Porto e o Despacho Aduaneiro*. Porto: Arquivo Histórico Municipal do Porto.
- Silva, F. 2014. A alfabetização no Antigo Regime: o caso do Porto e da sua região (1580-1650). *Revista da Faculdade de Letras: História, II série, vol. 3 (1986)*, p. 101-164.
- Silva, R. 2015. A responsabilidade social e o Programa de Voluntariado On Demand Community-IBM Portugal. DoctoralThesis.
- Silveira, L. E. 1987. Aspectos da evolução das finanças públicas portuguesas nas primeiras décadas do século XIX (1800-1827). *Análise Social* XXIII (3):505-529.
- Silverman, D. 2005. Doing qualitative research. 2. *Iso-Britannia: The Cromwell Press Ltd*.
- Simioni, A. P. C. 1999. Os efeitos dos discursos: saber e poder para Michel Foucault e Pierre Bourdieu. *Plural (São Paulo. Online)* 6:103-117.

- Snook, S. A. 2002. *Friendly fire: The accidental shootdown of US Black Hawks over northern Iraq*: Princeton university press.
- Soll, J. 2014. *O ajuste de contas: Como os contabilistas governam o mundo desde os Médicis à atualidade*. Lisboa: Leya.
- Sousa, F. 2003. *O Arquivo da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro* Porto: CEPESE - Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade.
- Sousa, F., F. Vieira, e J. Dias. 2003. A administração da Companhia Geral de Agricultura das Vinhas do Alto Douro:(1756-1852). *População e sociedade*, n. ° 10, 2003, p. 299-339.
- Sousa, J. 1991. Memória sobre as aguardentes da Companhia Geral do Alto-Douro. Lisboa: Banco de Portugal.
- Stevelinck, E. 1970. *La Comptabilité à travers les âges...: exposition à la Bibliothèque royale Albert 1er, Bruxelles,[3 octobre-8 novembre 1970]*: Editions Pragnos.
- Subtil, J. 2006. O governo da fazenda e das finanças (1750-1974). *Dos Secretários de Estado dos Negócios da Fazenda aos Ministros das Finanças-1788-2006: uma iconografia*. Lisbon: Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- Subtil, J. 1997. O protagonismo dos professores e dos graduados. *História da Universidade em Portugal*, Vol.I: 943-964.
- Tashakkori, A., e J. W. Creswell. 2007. Editorial: Exploring the nature of research questions in mixed methods research: Sage Publications Sage CA: Los Angeles, CA.
- Ter Bogt, H. J., e G. J. Van Helden. 2000. Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations. *Management accounting research* 11 (2):263-279.
- Thiry-Cherques, H. R. 2006. Pierre Bourdieu: the theory in practice. *Revista de Administração Pública* 40 (1):27-53.
- Tolbert, P. S., e L. G. Zucker. 1999. The institutionalization of institutional theory. *Studying Organization. Theory & Method*. London, Thousand Oaks, New Delhi:169-184.
- Torgal, L. R., J. A. Mendes, e F. Catroga. 1996. *História da História de Portugal - Séc XIX-XX*. Lisboa: Printer Portuguesa - Indústria Gráfica, Lda.
- Tosh, J., and S. Lang. 2006. *The pursuit of history: Aims, methods and new directions in the study of modern history*: Pearson Education.
- Townley, B. 1993. Foucault, power/knowledge, and its relevance for human resource management. *Academy of management review* 18 (3):518-545.

- Tsang, E. W. 2013. Case study methodology: causal explanation, contextualization, and theorizing. *Journal of international management* 19 (2):195-202.
- Turner, B. A. 1971. The Industrial Subculture. In *Exploring the Industrial Subculture*: Springer, 1-8.
- van Helden, G. J. 2005. Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. *Financial accountability & management* 21 (1):99-133.
- Vargues, I. N. 1993. O processo de formação do primeiro movimento liberal: a Revolução de 1820. *História de Portugal* 5:1807-1890.
- Vasconcelos, A. A. T. 1859. *O Sampaio da Revolução de Setembro*. Paris: Typ. Guiraudet.
- Vidigal, L. 1989. *O municipalismo em Portugal no século XVIII*. Lisboa: Livros Horizonte.
- Vieira, A. 2001. *História dos Municípios: Administração, Eleições e Finanças*. Coimbra: CEHA - Centro de Estudos de História do Atlântico.
- Vieira, R. 2008. Paradigmas Teóricos de Investigação em Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo de Gestão Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Vlaemminck, J. H. 1956. *Histoire et doctrines de la comptabilité*. Vol. 52: Éditions du Treurenberg.
- Walker, S. P. 2005. Accounting in History. *Accounting Historians Journal* 32 (2):233-258.
- Welch, C., R. Piekkari, E. Plakoyiannaki, e E. Paavilainen-Mäntymäki. 2011. Theorising from case studies: Towards a pluralist future for international business research. *Journal of International Business Studies* 42 (5):740-762.
- West, B. P. 2001. On the social history of accounting: The Bank Audit by Bruce Marshall. *Accounting History* 6 (1):11-30.
- Yin, R. K. 1994. *Case study research: Design and methods*, London: Sage Publications.
- Yin, R. K. 2009. *Case Study Research: Design and Methods*. California: Sage Inc.
- . 2011. *Qualitative Research from Start to Finish* New York: The Guilford Press.
- Zaghi, C. 1992. *Il Direttorio francese e la Repubblica cisalpina*: Istituto storico italiano per l'età moderna e contemporanea.
- Zaheer, S., S. Albert, e A. Zaheer. 1999. Time scales and organizational theory. *Academy of management review* 24 (4):725-741.
- Zainal, Z. 2017. Case study as a research method. *Jurnal Kemanusiaan* 5 (1).
- Zoubi, A., e M. Ali. 2011. *The Processes of Management Accounting Change in Libyan Privatised Companies: An Institutional Perspective*, Durham University.

Zucker, L. G. 1987. Institutional theories of organization. *Annual review of sociology* 13 (1):443-464.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Institucionalização e Estabilidade do Dobro da Sisa

Ano de Registo no Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo no Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso
1762	1762	4 798,351	0	1788	1787	7 197,703	1
	1762	5 697,557	1		1788		
1763	1763	4 798,351	0	1789	1787	2 399,703	2
1764	1764	11 993,826	0		1788	7 197,000	1
1765	1764	2 402,228	1	1789	1789		0
	1765	10 071,285	0	1789	4 798,703	1	
1766	1765	2 399,138	1	1790	1790		0
	1766	7 197,000	0		1784	24,693	2
1767	1767	9 596,702	0	1790	7 197,703	1	
1768	1768	7 197,000	0	1791	1791	2 399,000	0
	1768	4 197,703	1		1791	7 197,703	1
1769	1769	2 399,000	0	1792	1792	2 399,000	0
	1769	2 399,703	1		1792	7 197,703	1
1770	1770	7 377,000	0	1793	1793	4 399,000	0
	1770	2 399,703	1		1793	5 197,703	1
1771	1771	7 197,000	0	1794	1794		0
	1771	5 499,127	1		1794	9 606,703	1
1772	1772	4 798,000	0	1795	1795		0
	1772	2 399,703	1		1795	7 436,288	1
1773	1773	7 197,000	0	1796	1796		0
	1773	2 399,703	1		1795	534,954	2
1774	1774	4 798,000	0	1797	1796	9 596,703	1
	1774	2 399,703	1		1797		0
1775	1775	4 798,000	0	1798	1795	1 625,461	3
	1775	4 798,703	1		1796		2
1776	1776	7 268,970	0	1799	1797	9 596,703	1
	1776	2 399,703	1		1798		0
1777	1777	7 197,000	0	1800	1798	9 596,702	1
	1777	2 399,703	1		1799		0
1778	1778	4 798,000	0	1801	1799	9 596,703	1
	1775	2 799,000	2		1800	2 399,000	0
1779	1778	6 798,703	1	1800	7 197,703	1	
	1779		0	1801	4 608,000	0	
1780	1779	7 196,703	1	1802	1801	4 988,703	1
	1780		0		1802	6 800,000	0
1781	1780	7 197,703	1	1803	1802	2 796,030	1
	1781		0		1803	4 400,000	0
1782	1781	11 995,703	1	1804	1803	8 296,703	1
	1782		0		1804		0
1783	1782	9 596,700	1	1805	1804	5 644,000	1
	1783		0		1805	4 551,907	0
1784	1783	9 596,703	1	1806	1805	6 596,707	1
	1784		0		1806	3 000,000	0
1785	1783	2 399,000	2	1807	1806	6 500,022	1
	1784	4 774,010	1		1807	4 000,000	0
1786	1785		0	1808	1808	1 000,000	0
	1785	7 197,703	1		1788		3
1787	1786		0	1809	1805	256,152	2
	1786	11 971,713	1		1808	5 546,400	1
1787	1787		0	1810	1809	5 135,230	0
					1809	1 600,000	1
				1810	844,000	0	

Apêndice 2 – Institucionalização e Estabilidade da Sisa Singela

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso
1762	1762	28 931,355	0		1782	19 384,866	1
1763	1763	6 460,661	0	1783	1783		0
	1762	41,777	2		1783	13 347,046	1
	1763	300,894	1	1784	1784		0
1764	1764	8 780,866	0		1784	13 419,928	1
1765	1765	8 656,008	0	1785	1785		0
	1764	68,616	2		1785	10 210,062	1
	1765	4 306,102	1	1786	1786	3 000,000	0
1766	1766	8 110,241	0		1786	13 281,774	1
1767	1767	10 605,496	0	1787	1787		0
	1767	3 417,673	1		1787	15 892,580	1
1768	1768	5 290,000	0	1788	1788		0
	1768	12 806,260	1		1787	6 000,000	2
1769	1769	3 250,000	0		1788	7 443,507	1
1770	1770	6 247,600	0	1789	1789		0
	1770	2 999,200	1		1789	7 541,046	1
1771	1771	2 860,000	0	1790	1790		0
	1771	5 183,948	1		1790	13 602,297	1
1772	1772	8 509,000	0	1791	1791	6 000,000	0
	1772	4 267,352	1		1785	14,538	3
1773	1773	8 509,000	0		1790	29,592	2
	1773	4 249,401	1		1791	7 467,832	1
1774	1774	2 390,000	0	1792	1792		0
	1773	0,333	2		1792	10 807,931	1
	1774	3 500,297	1	1793	1793	5 000,000	0
1775	1775	3 726,565	0		1793	6 703,665	1
	1775	2 761,610	1	1794	1794	6 000,000	0
1776	1776	10 302,181	0		1793	516,630	2
	1775	1 648,785	2		1794	5 218,742	1
	1776	4 801,985	1	1795	1795	2 000,000	0
1777	1777	7 928,000	0		1795	11 722,198	1
	1777	5 017,175	1	1796	1796	3 000,000	0
1778	1778	7 197,000	0		1796	5 465,046	1
	1777	5 441,137	2	1797	1797	5 000,000	0
	1778	4 320,000	1		1795	200,000	2
1779	1779	2 400,000	0		1797	10 924,229	1
	1778	4 640,000	2	1798	1798		0
	1779	9 145,982	1		1798	5 329,644	1
1780	1780		0	1799	1799		0
	1780	7 620,005	1		1799	7 453,300	1
1781	1781		0	1800	1800	3 000,000	0
	1781	9 469,191	1				
1782	1782		0				

Apêndice 3 – Institucionalização e Estabilidade da Decima

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	
1762	1762		0	1778	1776		2	1795	1793	26 440,029	2	
1763	1763	259,386	0		1777	31 138,585	1		1794			1
1764	1764	45 761,870	0		1778	21 920,443	0		1795			0
1765	1765	59 114,448	0		1777	775,612	2		1794	22 767,118		2
1766	1765	2 235,119	1		1778	28 102,639	1		1795	12 906,090		1
	1766	37 522,208	0		1779	19 698,996	0		1796			0
1767	1765	1 041,303	2		1778	35,300	2		1794	2 026,595		3
	1766	26 540,828	1		1779	54 028,100	1		1795	34 589,494		2
1768	1767	20 626,383	0		1780		0		1796	297,000		1
	1766	9 580,082	2		1780	4 947,317	1		1797			0
1769	1767	18 892,501	1	1781		0	1796	23 484,470		2		
	1768	32 320,949	0	1780	8 019,563	2	1797	11 150,000		1		
1770	1764	129,181	5	1781	19 212,317	1	1798			0		
	1765	211,465	4	1782		0	1797	26 044,683		2		
	1766	255,274	3	1781	22 072,168	2	1798	12 303,000		1		
	1767	308,248	2	1782	40 166,051	1	1799			0		
	1768	24 693,958	1	1783		0	1798	33 393,385		2		
1771	1769	11 397,364	0	1782	4 765,078	2	1799	32 289,000		1		
	1765	188,072	5	1783	19 594,156	1	1800			0		
	1766	239,368	4	1784		0	1792	7 210,005		2		
	1767	574,392	3	1783	16 080,964	2	1800	49 440,692		1		
	1768	1 415,485	2	1784	28 216,000	1	1801	4 830,000		0		
1772	1769	26 905,552	1	1785		0	1799	16 000,000		3		
	1770	19 161,108	0	1784	9 190,004	2	1800			2		
	1769	5,300	2	1785	25 250,000	1	1801	27 355,101		1		
	1770	27 191,151	1	1786		0	1802	8 065,000		0		
	1771	22 912,320	0	1785	12 386,320	2	1802	37 035,322		1		
1773	1769	604,380	3	1786	18 180,000	1	1803	6 100,000		0		
	1770	600,000	2	1787		0	1802	289,000		4		
	1771	34 552,479	1	1786	10 391,820	2	1801	290,734		3		
	1772	9 121,126	0	1787	18 180,000	1	1800			2		
	1770	55,634	3	1788		0	1803	56 145,057		1		
1774	1771	600,000	2	1787	18 323,494	2	1804	29 136,788		0		
	1772	26 600,000	1	1788	10 100,000	1	1803	1 500,000		2		
	1773	3 030,303	0	1789		0	1804	31 548,076		1		
	1769	74,350	4	1788	23 900,530	2	1805			0		
	1771	156,858	3	1789	15 055,000	1	1804	670,520		2		
1775	1772	389,435	2	1790		0	1805	6 541,132		1		
	1773	24 466,531	1	1789	21 692,814	2	1806	29 289,915		0		
	1774	9 000,000	0	1790	20 135,000	1	1806	33 180,276		1		
	1771	568,457	4	1791		0	1807	29 563,128		0		
	1772	478,528	3	1790	15 873,294	2	1805	674,461		2		
1776	1773	1 228,385	2	1791	20 025,000	1	1807	3 583,694		1		
	1774	27 573,209	1	1792		0	1808	12 847,965		0		
	1775	7 746,135	0	1791	13 600,597	2	1808	17 270,366		1		
	1774	3 400,746	2	1792	14 431,919	1	1809	12 300,000		0		
	1775	37 284,762	1	1793		0	1808	7 628,613		2		
1777	1776	17 868,802	0	1790	24,205	4	1809	21 962,291		1		
	1775		2	1791	2 570,163	3	1810	3 362,355		0		
	1776	33 072,540	1	1792	26 852,130	2						
1777		0	1793	10 070,000	1							
				1794	1794		0					

Apêndice 4 – Institucionalização e Estabilidade do Real de Água

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso				
1762	1762	0,000	0	1778	1776	2 500,000	2	1791	1787	3 625,000	4				
1763	1763	0	1777		1 250,000	1	1788		825,000	3					
1764	1764	0	1778		2 500,000	0	1789		6 487,000	2					
1765	1765	4 610,610	0	1779	1776	3 893,384	3	1792	1790		1				
1766	1766	10 711,651	0		1777	4 110,635	2		1791		0				
1767	1766	7 566,268	1		1778	9 029,871	1		1788	525,000	4				
	1767	0	0	1779		0	1789		3						
1768	1767	5 492,707	1	1780	1779	3 854,544	1	1790		2					
	1768	0	0		1780		0	1791		1					
1769	1768	3 957,243	1	1781	1779	4 361,701	2	1793	1792		0				
	1769	0	0		1780	6 435,175	1		1790	2 393,668	3				
1770	1769	4 923,560	1	1782	1781		0	1794	1791	6 234,059	2				
	1770	0	0		1781	4 271,965	1		1792	4 063,925	1				
1771	1770	4 449,279	1	1783	1782		0	1795	1793	1 825,000	0				
	1771	0	0		1781	7 280,000	2		1791	48,532	3				
1772	1771	7 667,318	1	1784	1782		1	1796	1792	2 600,603	2				
	1772	5 226,916	0		1783		0		1793	7 725,000	1				
1773	1772	2 614,084	1	1785	1782	4 000,000	2	1797	1794		0				
	1773	4 561,244	0		1783		1		1793	5 750,000	2				
1774	1773	6 652,600	1	1786	1784	1 950,000	0	1798	1794		1				
	1774	926,100	0		1785		0		1795		0				
1775	1774	4 252,800	1	1787	1786		0	1799	1793	3 150,000	3				
	1775	3 864,030	0		1785	4 762,500	2		1794		2				
1776	1775	2 514,870	1	1788	1786		1	1800	1795	3 650,000	1				
	1776	4 626,300	0		1787		0		1796		0				
1777	1776	2 500,000	1	1789	1784	13 230,000	4	1799	1794	134,909	3				
	1777	1 250,000	0		1785	2 272,500	3		1795		2				
				1790	1786	4 062,500	2	1797	1796	1 694,400	1				
					1787		1		1797	3 000,000	0				
					1788		0		1797	10 656,178	1				
				1788	1786	480,000	3	1798	1798		0	1799	1798		0
					1787		2		1797	9 299,275	2				
					1788		1		1798	4 545,230	1				
				1789	1789		0	1799	1799	1 035,847	0	1800	1799	1 035,847	0
					1786	1 970,000	4		1793	500,000	6				
					1787	1 652,000	3		1795		5				
				1790	1788		2	1800	1796		4	1800	1796		4
					1789		1		1797	4 593,223	3				
					1790		0		1798	4 570,404	2				
									1799	6 047,079	1				
									1800	222,487	0				

Apêndice 5 – Institucionalização e Estabilidade do Direito dos Selos

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	
1811	1811	2 872,150	0		1820	220,800	2	
	1811	4 127,850	1		1822	1821	4 051,370	1
1812	1812	4 000,000	0			1822	538,880	0
	1812	1 000,000	1		1823	1821	1 639,257	2
1813	1813	7 888,115	0			1822	1 116,751	1
	1813	2 500,000	1		1824	1823		0
1814	1814		0			1821	38,400	3
	1811	28,890	4		1825	1822	6 773,072	2
1815	1812	143,440	3			1823	6 853,116	1
	1813	1 804,200	2		1824	1824	8 406,298	0
	1814	5 346,563	1			1825	1824	2 079,722
	1815	2 000,000	0		1826		1825	5 542,530
	1811	37,200	5			1827	1823	2 303,550
	1812	25,200	4		1828		1826	
1816	1813	39,200	3			1825	1 649,120	2
	1814	2 183,365	2		1829	1826	1 328,700	1
	1815	576,635	1			1830	1827	497,850
	1816		0		1831		1820	2 007,940
	1814	19,600	3			1832	1824	777,200
1817	1815	12 396,700	2		1825		896,760	2
	1816	706,500	1		1833	1826	1 097,180	1
	1817		0			1834	1828	
	1811	1 030,612	4		1835		1826	3 014,808
1815	358,740	3	1836	1827		2 650,600	1	
1818	1816	4 974,905		2		1829		0
	1817	8 000,685	1	1837		1826	2 997,680	3
	1818	356,730	0			1838	1827	3 330,150
1819	1817	191,880	2		1828		1 200,000	1
	1818	4 742,960	1		1839	1830		0
	1819	5 000,000	0			1840	1827	272,240
	1814	1 774,780	3		1841		1828	350,000
1820	1818	542,240	2			1831		0
	1819	5 956,162	1		1842	1832		0
	1820	1 020,170	0			1843	1828	81,190
1821	1820	4 238,960	1		1829		100,000	1
	1821		0		1844	1833		0

Apêndice 6 – Desinstitucionalização do Dobro da Sisa

Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo no Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	
100,238	2	1823	1817	122,200	6	
6 260,000	1		1818	123,000	5	
5 416,268	0		1819	623,637	4	
0,000	0		1820	1 454,983	3	
3 409,510	6		1821	2 063,936	2	
950,307	5		1822	50,000	1	
2 170,819	4		1823		0	
2 462,707	3		1821	902,700	3	
4 180,089	2		1822		2	
9 412,329	1		1823		1	
1 227,628	0	1824	1824	500,000	0	
184,378	2		1821	290,400	4	
2 689,289	1		1822	609,600	3	
	0		1823	5 096,707	2	
1 679,790	1		1824	4 900,000	1	
5 184,830	0	1825	1825		0	
	0		1826	1826		0
1 101,934	2	1827	1827		0	
	1	1828	1825	5 728,140	3	
	0		1826		2	
5 577,841	3		1827	1 090,704	1	
739,640	2		1828	101,363	0	
2 060,400	1		1829	1826	4 447,000	2
	0	1827		1 590,000	1	
2 523,400	3	1828			0	
2 218,217	2	1829			0	
3 733,810	1	1830	1826	2 049,707	4	
	0		1827	2 600,000	3	
3 729,087	4		1828		2	
3 026,327	3		1829		1	
4 871,687	2		1830		0	
7 851,334	1		1826	900,000	5	
	0		1827	297,000	4	
1 255,000	6		1828	3 461,382	3	
	5		1829		2	
2 213,963	4		1830		1	
112,810	3	1831	1831		0	
1 213,069	2		1828	1 750,000	4	
2 562,505	1	1832	1829	500,000	3	
	0		1830		2	
70,000	5		1831		1	
	4		1832		0	
230,955	3		1833	1828	1 283,012	5
7 997,615	2	1829		2 200,000	4	
239,400	1	1830			3	
10,000	0	1831			2	
122,200	5	1832			1	
123,000	4	1833		1833		0
623,000	3					
207,020	2					
414,400	1					
	0					

Apêndice 7 – Desinstitucionalização da Sisa Singela

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso					
1801	1792	767,491	7	1815	1810	4 271,650	5	1825	1818	1 847,897	7					
	1793	363,600	6		1811	2 459,161	4		1819	2 559,268	6					
	1794	467,100	5		1812	1 763,672	3		1820	590,963	5					
	1797	1 198,100	4		1813	7 685,166	2		1821		4					
	1798		3		1814	524,602	1		1822		3					
	1799		2		1815		0		1823	7 156,275	2					
	1800	9 385,140	1		1814	319,400	2		1824	7 897,000	1					
1801	6 000,000	0	1815		1	1825		0								
1802	1799	1 011,297	3	1816	1816	1 043,750	0	1826	1824	1 803,293	2					
	1800		2		1791	1 342,762	9		1825	715,500	1					
	1801	7 301,412	1		1800	3 331,800	8		1826		0					
1803	1802	6 000,000	0	1817	1810	1 933,635	7	1827	1822	747,900	5					
	1799		4		1811	757,600	6		1823		4					
	1800	1 200,000	3		1812	1 132,732	5		1824		3					
	1801		2		1813	1 094,946	4		1825		2					
	1802	7 829,622	1		1814	13 401,220	3		1826	2 577,600	1					
	1803	3 000,000	0		1815	585,570	2		1827		0					
	1797	327,000	7		1816	1 724,319	1		1821	3 316,022	7					
1804	1798	327,000	6	1818	1817		0	1828	1822	1 860,757	6					
	1799	327,000	5		1815	2 866,312	3		1823		5					
	1802		4		1816	2 608,237	2		1824	562,167	4					
	1801		3		1817	1 785,020	1		1825	9 015,313	3					
	1800	327,000	2		1818		0		1826	1 662,300	2					
	1803	6 970,009	1		1817	2 732,312	2		1827	2 213,825	1					
	1804	3 000,000	0		1818	4 185,470	1		1828	4 337,509	0					
1805	1804	7 000,000	1	1819	1819		0	1829	1825	114,509	4					
	1805	7 213,201	0		1814	1 255,000	6		1826	5 399,293	3					
1806	1805	8 182,693	1	1820	1815	774,128	5	1830	1827	1 062,200	2					
	1806	1 000,000	0		1816	2 534,373	4		1828	6 314,880	1					
1807	1806	9 837,320	1	1821	1817	2 783,300	3	1831	1829		0					
	1807	8 711,250	0		1818	1 212,822	2		1821	1 008,000	9					
1808	1805		2	1822	1819	2 485,775	1	1832	1822		8					
	1807	2 000,000	1		1820		0		1823		7					
	1808	1 600,000	0		1816	942,748	5		1824		6					
1809	1808	3 113,982	1	1823	1817		4	1833	1825		5					
	1809	7 700,000	0		1818	505,560	3		1826	2 653,459	4					
1810	1809	720,000	1	1824	1819	4 158,508	2	1834	1827	1 900,000	3					
	1810	6 996,000	0		1820	366,620	1		1828	1 052,480	2					
1811	1809	192,901	2	1825	1821	903,750	0	1835	1829		1					
	1810	870,000	1		1819	903,750	3		1830		0					
1812	1811	1 320,649	0	1826	1820	282,600	2	1836	1826	900,000	5					
	1810	129,180	2		1821	534,823	1		1827	602,032	4					
1813	1811	134,320	1	1827	1822		0	1837	1828	1 427,968	3					
	1812		0		1816	269,200	7		1829		2					
	1807	1 000,000	6		1817	376,893	6		1830		1					
	1808	118,283	5		1818		5		1831		0					
	1809	1 487,004	4		1819	2 380,000	4		1827	1 010,667	5					
	1810	2 099,155	3		1820	4 185,532	3		1828	450,000	4					
	1811	3 690,880	2		1821	2 871,361	2		1829	224,000	3					
1814	1812	7 726,611	1	1828	1822	51,000	1	1838	1830		2					
	1813	940,042	0		1823		0		1831		1					
	1804	197,572	9		1820	903,469	4		1832	3 187,500	0					
	1806	227,720	8		1821	4 589,307	3		1826	66,215	7					
	1807	229,010	7		1822	6 307,879	2		1827	243,380	6					
	1808	640,600	6		1823	3 600,000	1		1828	2 362,451	5					
	1809	117,700	5		1824	500,000	0		1829	2 600,000	4					
1814	1810		4	1829				1839	1830		3					
	1811		3		1830					1831		2				
	1812	1 060,000	2			1831					1832		1			
	1813	1 268,941	1				1832					1833		0		
	1814		0						1833							

Apêndice 8 – Desinstitucionalização da Decima

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	
1811	1808	3 399,114	3	1820	1812	2 018,848	8	1827	1819	442,610	8	
	1809	10 876,549	2		1813	9 302,077	7		1820	733,060	7	
	1810	45 777,879	1		1814	14 406,252	6		1821	1 419,255	6	
1812	1811	355,445	0	1821	1815	7 228,613	5	1828	1822	1 571,489	5	
	1809	1 930,000	3		1816	7 667,010	4		1823	1 158,531	4	
	1810	5 198,715	2		1817	29 042,365	3		1824	336,967	3	
1813	1811	12 090,000	1	1822	1818	27 382,001	2	1829	1825	20 598,638	2	
	1812		0		1819	40,000	1		1826	28 866,568	1	
	1809	3 437,863	4		1820		0		1827		0	
1814	1810	1 076,200	3	1823	1813	923,677	8	1830	1819	3 789,072	9	
	1811	8 776,100	2		1814	2 128,738	7		1820	2 079,982	8	
	1812	9 419,250	1		1815	1 420,480	6		1821	7 495,921	7	
1815	1813		0	1824	1816	513,920	5	1831	1822	20 303,646	6	
	1808	8 006,503	6		1817	1 781,392	4		1823	3 110,661	5	
	1809	28,540	5		1818	9 166,613	3		1824	2 465,525	4	
1816	1810	950,000	4	1825	1819	22 595,788	2	1832	1825	42 610,011	3	
	1811	11 500,000	3		1820	6 440,000	1		1826	20 752,342	2	
	1812	12 300,000	2		1821		0		1827		1	
1817	1813		1	1826	1815	247,886	7	1833	1828	200,000	0	
	1814		0		1816		6		1820	143,309	9	
	1809	3 423,648	6		1817		5		1821		8	
1818	1810	3 247,285	5	1827	1818	1 717,107	4	1834	1822	188,606	7	
	1811	9 875,291	4		1819	1 346,083	3		1823	1 344,541	6	
	1812	9 478,091	3		1820	18 437,323	2		1824	1 542,385	5	
1819	1813		2	1828	1821	5 391,005	1	1835	1825	5 494,161	4	
	1814	143,286	1		1822		0		1826	8 896,307	3	
	1815		0		1816	3 348,249	7		1827	16 415,048	2	
1820	1811	1 000,000	5	1829	1817	3 765,540	6	1836	1828	50,000	1	
	1812	7 000,000	4		1818	344,435	5		1829		0	
	1813	18 000,000	3		1819	2 225,188	4		1821	2 247,203	9	
1821	1814	40,000	2	1830	1820	6 772,782	3	1837	1822	257,566	8	
	1815	549,500	1		1821	5 091,663	2		1823	510,742	7	
	1816		0		1822	38,638	1		1824	1 800,711	6	
1822	1811	10 773,053	6	1831	1823		0	1838	1825	9 742,882	5	
	1812	8 919,824	5		1813	2 431,759	11		1826	12 685,138	4	
	1813	18 568,185	4		1814	818,024	10		1827	13 884,807	3	
1823	1814	27 036,117	3	1832	1815	1 540,494	9	1839	1828	13,060	2	
	1815	6 267,462	2		1816	4 843,672	8		1829	13,060	1	
	1816	1 064,900	1		1817	1 860,744	7		1830	2 900,000	0	
1824	1817		0	1833	1818	4 370,002	6	1840	1822	466,600	9	
	1812	1 486,083	6		1819	12 222,233	5		1823		8	
	1813	3 158,707	5		1820	20 127,462	4		1824	153,400	7	
1825	1814	5 983,019	4	1834	1821	28 544,514	3	1841	1825	114,800	6	
	1815	18 433,726	3		1822	42 817,786	2		1826	1 365,200	5	
	1816	2 544,145	2		1823	33 050,682	1		1827	7 408,839	4	
1826	1817	2 407,834	1	1835	1824	35,200	0	1842	1828	18 305,922	3	
	1818		0		1818	1 881,318	7		1829	155,400	2	
	1812	6 517,174	7		1819	3 289,345	6		1830		1	
1827	1813	4 843,069	6	1836	1820	2 144,545	5	1843	1831		0	
	1814	11 127,523	5		1821	5 140,890	4		1827	1 445,883	5	
	1815	21 448,332	4		1822	7 492,539	3		1828	2 790,380	4	
1828	1816	42 690,138	3	1837	1823	41 686,444	2	1844	1829		3	
	1817	29 091,354	2		1824	49 167,685	1		1830	13,060	2	
	1818	4 320,128	1		1825		0		1831	13,060	1	
1829	1819		0	1838	1821	341,136	5	1845	1832		0	
					1822	2 826,007	4		1827	637,609	6	
					1823	2 673,561	3		1828	21 121,594	5	
1830				1839	1824	22 588,647	2	1846	1829	777,405	4	
					1825	1 036,826	1		1830		3	
					1826		0		1831		2	
1831				1840				1847	1832		1	
										1833		0

Apêndice 9 – Desinstitucionalização do Real de Água

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	
1801	1797	1 840,000	4	1818	1814	155,266	4	
	1798	16,888	3		1815	351,551	3	
	1799	69,515	2		1816	476,128	2	
	1800	45,786	1		1817		1	
	1801	611,710	0		1818		0	
1802	1801	12 412,222	1	1819	1815	52,800	4	
	1802		0		1816	5 000,000	3	
1803	1799	2 979,109	4	1820	1817	3 420,311	2	
	1800		3		1818	1 406,455	1	
	1801	8 554,513	2		1819	104,682	0	
	1802		1		1812	577,400	8	
1804	1803	4 048,805	1	1821	1813	600,000	7	
	1804		0		1814	283,200	6	
1805	1801	3 384,956	4	1822	1815	39,270	5	
	1802		3		1816	5 000,000	4	
	1803	2 906,593	2		1817	1 182,062	3	
	1804		1		1818	4 596,906	2	
1806	1805	3 611,126	0	1823	1819	4 756,946	1	
	1804	4 383,916	2		1820		0	
	1805	1 140,683	1		1819	932,760	2	
1807	1806	3 285,207	0	1824	1820	2 051,250	1	
	1804	149,302	3		1821	4 102,500	0	
	1805		2		1820	4 102,500	2	
1808	1806	4 579,306	1	1825	1821		1	
	1807	3 510,681	0		1822		0	
	1807	3 383,039	1		1819	2 410,800	4	
1809	1808		0	1826	1820		3	
	1788	454,519	7		1821	7 889,622	2	
	1805	18,492	4		1822	8 205,000	1	
	1808	3 155,189	1		1823		0	
1810	1809	1 758,680	0	1827	1822		2	
	1808	143,185	2		1823	4 102,500	1	
	1809	2 771,889	1		1824		0	
1811	1810	2 755,526	0	1828	1825		0	
	1809	66,896	2		1826		0	
	1810	2 142,414	1		1825	2 551,500	2	
1812	1811	816,000	0	1829	1826	7 654,500	1	
	1812		0		1827		0	
	1810	2,006	3		1826	2 551,500	2	
	1811	4 036,537	2		1827	2 551,506	1	
1813	1812	2 557,477	1	1830	1828		0	
	1813	400,000	0		1829		0	
	1812	1 140,000	2		1830		0	
1814	1813	857,392	1	1831	1828	5 167,320	3	
	1814		0		1829		2	
	1814	234,813	1		1830		1	
1815	1815		0	1832	1831	4 522,502	0	
	1812	254,716	4		1828	771,998	4	
	1813	1 645,684	3		1829		3	
	1814	1 178,266	2		1830		2	
1816	1815		1	1833	1831	4 532,500	1	
	1816		0		1832		0	
	1812	3,704	5		1829	1 500,000	4	
	1813	63,192	4		1830		3	
	1814	398,430	3		1831		2	
1817	1815	6 402,120	2	1833	1832		1	
	1816		1		1833		0	
	1817		0					

Apêndice 10 – Desinstitucionalização do Direito dos Selos

Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	Ano de Registo Cofre	Ano a que diz respeito a receita	Valores	Anos de Atraso	
1815	1811	28,890	4	1823	1821	1 639,257	2	
	1812	143,440	3		1822	1 116,751	1	
	1813	1 804,200	2		1823		0	
	1814	5 346,563	1		1821	38,400	3	
	1815	2 000,000	0		1822	6 773,072	2	
1816	1811	37,200	5	1824	1823	6 853,116	1	
	1812	25,200	4		1824	8 406,298	0	
	1813	39,200	3		1824	2 079,722	1	
	1814	2 183,365	2		1825	1825	5 542,530	0
	1815	576,635	1			1823	2 303,550	1
1816		0	1826	1826		0		
1817	1814	19,600	3	1827	1825	1 649,120	2	
	1815	12 396,700	2		1826	1 328,700	1	
	1816	706,500	1		1827	497,850	0	
	1817		0		1820	2 007,940	4	
1818	1811	1 030,612	4	1828	1824	777,200	3	
	1815	358,740	3		1825	896,760	2	
	1816	4 974,905	2		1826	1 097,180	1	
	1817	8 000,685	1		1828		0	
	1818	356,730	0		1826	3 014,808	2	
1819	1817	191,880	2	1829	1827	2 650,600	1	
	1818	4 742,960	1		1829		0	
	1819	5 000,000	0		1826	2 997,680	3	
1820	1814	1 774,780	3	1830	1827	3 330,150	2	
	1818	542,240	2		1828	1 200,000	1	
	1819	5 956,162	1		1830		0	
	1820	1 020,170	0		1827	272,240	2	
1821	1820	4 238,960	1	1831	1828	350,000	1	
	1821		0		1831		0	
1822	1820	220,800	2	1832	1832		0	
	1821	4 051,370	1	1828	81,190	2		
	1822	538,880	0	1829	100,000	1		
				1833	1833		0	