

PECVNIA

Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

2011

13

Julio-Diciembre 2011

ISSN: 1699-9495

Redacción y correspondencia:

PECVNIA

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

UNIVERSIDAD DE LEÓN

Campus de Vegazana, s/n

24071 León (España)

u l e p e c @ u n i l e o n . e s

<http://www3.unileon.es/pecvnia/pecvnia.htm>

© Universidad de León, Área de Publicaciones

© Los autores

ISSN: 1699-9495

Depósito Legal: LE-1514-2005

Maquetación: Pilar Fernández Cañón

Impresión: Universidad de León. Servicio de Imprenta

PECVNIA

Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

Pecvnia (Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León) es una publicación semestral con una marcada orientación interdisciplinar e intercultural. Su temática abarca todas las áreas del saber que confluyen en el mundo contemporáneo de la economía y la empresa. Con carácter anual se edita también un número monográfico.

Pecvnia da cabida a aportaciones científicas originales. El Consejo de Redacción, oído el parecer de los miembros del Consejo Asesor, compuesto por especialistas externos a la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León, publica los originales seleccionados. Los trabajos pueden estar redactados en español, francés o inglés. Teniendo en cuenta la calidad excepcional del trabajo, el Consejo de Redacción estudiará la aceptación de investigaciones presentadas en otras lenguas. Si ese fuera el caso, los resúmenes irán en español e inglés.

Pecvnia está referida en los siguientes índices, catálogos y bases de datos:

- Latindex, Sistema regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, El Caribe, España y Portugal. Universidad Nacional Autónoma de México.
- DICE, (Difusión y Calidad Editorial de las Revistas Españolas de Humanidades y Ciencias Sociales y Jurídicas). Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC) y Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA).
- ISOC, Ciencias Sociales y Humanidades. Instituto de Estudios Documentales sobre Ciencia y Tecnología (IEDCYT-CSIC).
- Dialnet, Portal de difusión de la producción científica hispana. Universidad de La Rioja.
- IN-RECS, Índice de impacto Revistas Españolas de Ciencias Sociales. EC3, Grupo de Investigación Evaluación de la Ciencia y de la Comunicación Científica, Universidad de Granada.
- Base de Dades de Sumaris. Consorci de Biblioteques Universitàries de Catalunya.
- MIAR, Matriu d'Informació per a l'Avaluació de Revistes. Programa de Estudios y Análisis del Ministerio de Educación y Ciencia; Departament de Biblioteconomia i Documentació, Universitat de Barcelona.
- COMPLUDOC, Base de datos de artículos de revistas. Biblioteca de la Universidad Complutense de Madrid.
- ULRICH'S periodicals directory. ProQuest.
- DOAJ (Directory of Open Access Journals). Lund University Libraries.
- E-revistas, Plataforma Open Access de Revistas Científicas Españolas y Latinoamericanas. Instituto de Estudios Documentales sobre Ciencia y Tecnología (IEDCYT-CSIC).
- RESH (Revistas Españolas de Ciencias Sociales y Humanidades). Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CCHS-CSIC). EPUC, Grupo de Investigación de Evaluación de Publicaciones Científicas.
- CIRC (Clasificación Integrada de Revistas Científicas). Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CCHS-CSIC). EPUC, Grupo de Investigación de Evaluación de Publicaciones Científicas.
- ABI/Inform Complete. ProQuest.

Open access: *Pecvnia* y el acceso abierto.

Pecvnia promueve el acceso abierto a la literatura científica y facilita a los investigadores el libre acceso a los artículos desde el momento de su publicación. Los textos completos de todos los trabajos publicados están disponibles sin restricciones en la página web de la revista y en las siguientes plataformas:

Dialnet: <http://dialnet.unirioja.es/>

DOAJ: <http://www.doaj.org/>

E-revistas: <http://www.erevistas.csic.es/>

La política editorial de la revista respecto al acceso a sus textos y archivos figura en el Directorio Dulcinea <http://www.accesoabierto.net/dulcinea/>

CONSEJO ASESOR

Temi Abimbola	<i>Univ. of Warwick (Reino Unido): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Manuel Ahijado Quintillán	<i>Univ. Nacional de Educación a Distancia: Fundamentos del Análisis Económico</i>
José Ignacio Alonso Cimadevilla	<i>Inst. Nacional de Estadística (León): Estadística e Investigación Operativa</i>
Alejandro Álvarez Béjar	<i>Univ. Nacional Autónoma de México (UNAM): Economía Aplicada</i>
Ana María Arias Álvarez	<i>Univ. de Oviedo: Contabilidad</i>
Valentín Azofra Palenzuela	<i>Univ. de Valladolid: Economía Financiera</i>
Laurentino Bello Acebrón	<i>Univ. de La Coruña: Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Mario Biondi	<i>Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad</i>
José María Bravo Gozalo	<i>Univ. de Valladolid: Filología Inglesa</i>
Manuel Breva Claramonte	<i>Univ. de Deusto: Filología Inglesa</i>
Jaime Cabeza Pereiro	<i>Univ. de Vigo: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social</i>
Rafael Calvo Ortega	<i>Univ. Complutense de Madrid: Derecho Financiero y Tributario</i>
M ^a Teresa Cancelo Márquez	<i>Univ. de Santiago de Compostela: Economía Aplicada</i>
Hilario Casado Alonso	<i>Univ. de Valladolid: Historia e Instituciones Económicas</i>
José Luis Chamosa González	<i>Univ. de León: Filología Inglesa</i>
Jean-Guy Degos	<i>Institut d'Administration des Entreprises. Burdeos (Francia): Historia de la Contabilidad</i>
Ana Isabel Fernández Álvarez	<i>Univ. de Oviedo: Economía Financiera</i>
Esteban Fernández Sánchez	<i>Univ. de Oviedo: Organización de Empresas</i>
Luisa Fronti de García	<i>Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad</i>
Juan Manuel de la Fuente Sabaté	<i>Univ. de Burgos: Organización de Empresas</i>
Montserrat Gárate Ojanguren	<i>Univ. del País Vasco: Historia e Instituciones Económicas</i>
Ricardo García Macho	<i>Univ. Jaume I: Derecho Administrativo</i>
Myriam García Olaya	<i>Univ. de Cantabria: Economía Financiera</i>
Isabel García Planas	<i>Univ. Politécnica de Cataluña: Matemática Aplicada</i>
José Luis García Suárez	<i>Univ. de Oviedo: Contabilidad</i>
Avelino García Villarejo	<i>Univ. de Valladolid: Economía Aplicada</i>
José Luis García-Pita y Lastres	<i>Univ. de La Coruña: Derecho Mercantil</i>
Francesco Giunta	<i>Univ. degli Studi di Firenze (Italia): Contabilidad</i>
Andrés González Carmona	<i>Univ. de Granada: Estadística e Investigación Operativa</i>
Klaus Grunert	<i>Aarhus Univ. (Dinamarca): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Luis Ángel Guerras Martín	<i>Univ. Rey Juan Carlos: Organización de Empresas</i>
Fernando Gutiérrez Hidalgo	<i>Univ. Pablo de Olavide: Historia de la Contabilidad</i>
Ramón Gutiérrez Jáimez	<i>Univ. de Granada: Estadística e Investigación Operativa</i>
Esther Hernández Longas	<i>Univ. de Alcalá: Filología Francesa</i>
Juan Hernangómez Barahona	<i>Univ. de Valladolid: Organización de Empresas</i>
Rafael Herrerías Pleguezuelo	<i>Univ. de Granada: Economía Aplicada</i>
Esteban Indurain Eraso	<i>Univ. Pública de Navarra: Análisis Matemático</i>
Marko Järvenpää	<i>Univ. de Jyväskylä (Finlandia): Contabilidad</i>
Ronald Kamin	<i>Institut Supérieur du Commerce (ISC), Paris (Francia): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Antonio López Hernández	<i>Univ. de Granada: Contabilidad</i>
Paul D. McNelis	<i>Fordham University, New York (USA): Contabilidad</i>
Miguel Ángel Malo Ocaña	<i>Univ. de Salamanca: Fundamentos del Análisis Económico</i>
Fernando Manrique López	<i>Univ. de Deusto: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social</i>
José Ramos Pires Manso	<i>Univ. de Beira Interior (Portugal): Economía Aplicada</i>

Danuta Marciniak-Neider *Univ. of Gdarisk (Polonia): Comercialización e Investigación de Mercados*
 Jesús Martínez Girón *Univ. de La Coruña: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*
 Urbano Medina Hernández *Univ. de la Laguna: Economía Financiera*
 Alejandro Menéndez Moreno *Univ. de Valladolid: Derecho Financiero y Tributario*
 Alberto de Miguel Hidalgo *Univ. de Salamanca: Economía Financiera*
 Mario J. Miranda *Victoria University, Melbourne (Australia): Comercialización e Investigación de Mercados*
 José Ignacio Morillo-Velarde Pérez *Univ. Pablo de Olavide: Derecho Administrativo*
 María Manuela dos Santos Natário *Instituto Politécnico da Guarda (Portugal): Economía Aplicada*
 José Emilio Navas López *Univ. Complutense de Madrid: Organización de Empresas*
 José Manuel Otero Lastres *Univ. de Alcalá: Derecho Mercantil*
 Ewa Oziewicz *Univ. of Gdarisk (Polonia): Economía Aplicada*
 Ricardo J.M. Pahlen Acuña *Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad*
 Antonio Pascual Acosta *Univ. de Sevilla: Estadística e Investigación Operativa*
 Aldo Pavan *Univ. degli Study di Cagliari (Italia): Contabilidad*
 Lourdes Pérez González *Univ. de Oviedo: Filología Francesa*
 Alicia Ponce Rodríguez *Rubiera S.A. (León): Matemática Aplicada*
 Francisco Javier Quesada Sánchez *Univ. de Castilla-La Mancha: Contabilidad*
 Victor V. Raitarovsky *Univ. Internacional de Moscú (Rusia): Filología Románica*
 Ignacio Rodríguez del Bosque *Univ. de Cantabria: Comercialización e Investigación de Mercados*
 Carlos Rodríguez Palmero *Univ. de Valladolid: Economía Aplicada*
 Mark E. Rosa *Univ. de New Orleans, Louisiana (USA): Economía Financiera*
 Luis Ruiz-Maya Pérez *Univ. Autónoma de Madrid: Economía Aplicada*
 M^a Isabel Sánchez Sánchez-Amaya *Univ. del País Vasco: Economía Aplicada*
 Vida Skudiene *ISM Vadybos ir Ekonomikos Universitetas, Kaunas (Lithuania): Organización de Empresas*
 Francisco Sosa Wagner *Univ. de León: Derecho Administrativo*
 Isabel Suárez González *Univ. de Salamanca: Organización de Empresas*
 Luis Julio Tascón Fernández *Univ. de Oviedo: Historia e Instituciones Económicas*
 José Manuel Tejerizo López *Univ. Nacional de Educación a Distancia: Derecho Financiero y Tributario*
 John A. Thorp *Regent's College London (Reino Unido): Economía Financiera*
 Juan Trespalacios Gutiérrez *Univ. de Oviedo: Comercialización e Investigación de Mercados*
 Rodolfo Vázquez Casielles *Univ. de Oviedo: Comercialización e Investigación de Mercados*
 Luis Antonio Velasco San Pedro *Univ. de Valladolid: Derecho Mercantil*
 Gianfranco Antonio Vento *Univ. Telematica "Guglielmo Marconi", Roma (Italia): Economía Financiera*
 Demetris Vrontis *Univ. of Nicosia (Chipre): Comercialización e Investigación de Mercados*
 Eduardo Zepeda Miramontes *United Nations Development Programme: International Poverty Centre, Brasilia (Brasil): Economía Aplicada*

CONSEJO DE REDACCIÓN

José Luis Placer Galán	Univ. de León: DIRECTOR
Mar García Casado	Univ. de León: SECRETARIA
Juan Luis Martínez Casado	Univ. de León: SECRETARIO ADJUNTO
Dolores Albarracín	<i>Univ. of Illinois at Urbana-Champaign (USA): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Carlos Arias Sampedro	<i>Univ. de León: Fundamentos del Análisis Económico</i>
Germán Barreiro González	<i>Univ. de León: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social</i>
Jesús Basulto Santos	<i>Univ. de Sevilla: Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa</i>
Jaime Bonache	<i>Cranfield University (Reino Unido): Organización de Empresas</i>
Roque Brinckmann	<i>Univ. Federal de Santa Catarina (Brasil): Economía Financiera</i>
Giuseppe Catturi	<i>Univ. degli Studi di Siena (Italia): Contabilidad</i>
Angustias Díaz Gómez	<i>Univ. de León: Derecho Mercantil</i>
Mario Díaz Martínez	<i>Univ. de León: Filología Inglesa</i>
José Manuel Díez Modino	<i>Univ. de León: Economía Aplicada</i>
Miguel A. Fajardo Caldera	<i>Univ. de Extremadura: Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa</i>
José Luis Fanjul Suárez	<i>Univ. de León: Economía Financiera</i>
Josefa Eugenia Fernández Arufe	<i>Univ. de Valladolid: Economía Aplicada</i>
José Miguel Fernández Fernández	<i>Univ. de León: Contabilidad</i>
Richard K. Fleischman	<i>John Carroll Univ., Cleveland, Ohio (USA): Contabilidad</i>
Ana Frankenberg-García	<i>Inst. Sup. de Línguas e Administração de Lisboa (Portugal): Filología Inglesa</i>
Javier Gómez Pérez	<i>Univ. de León: Matemática Aplicada</i>
José Luis Goñi Sein	<i>Univ. Públ. de Navarra: Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social</i>
Pere Grima Cintas	<i>Univ. Politècnica de Catalunya: Estadística e Investigación Operativa</i>
Agustín Hernández Bastida	<i>Univ. de Granada: Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa</i>
Esteban Hernández Esteve	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA): Historia de la Contabilidad</i>
Erzsébet Hetesi	<i>Szegedi Tudományegyetem (Hungria): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
David Hillier	<i>Univ. of Leeds (Reino Unido): Economía Financiera</i>
Rüdiger Kaufmann	<i>Univ. of Nicosia (Chipre): Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Kevin Keasey	<i>Univ. of Leeds (Reino Unido): Economía Financiera</i>
Dmitry Vladimirovich Kuzin	<i>Univ. Internacional de Moscú (Rusia): Economía Financiera</i>
Juan Lanero Fernández	<i>Univ. de León: Historia de la Contabilidad</i>
Hermenegildo López González	<i>Univ. de León: Filología Francesa</i>
Francisco López Menudo	<i>Univ. de Sevilla: Derecho Administrativo</i>
Timoteo Martínez Aguado	<i>Univ. de Castilla-La Mancha: Economía Aplicada</i>
Francisco Javier Martínez García	<i>Univ. de Cantabria: Contabilidad</i>
Manuel Molina Fernández	<i>Univ. de Extremadura: Estadística e Investigación Operativa</i>
M ^º Jesús Mures Quintana	<i>Univ. de León: Estadística e Investigación Operativa</i>
Mariano Nieto Antolín	<i>Univ. de León: Organización de Empresas</i>
José Luis Placer Galán	<i>Univ. de León: Comercialización e Investigación de Mercados</i>
Antonio Pulido San Román	<i>Univ. Autónoma de Madrid: Economía Aplicada</i>
Tomás Quintana López	<i>Univ. de León: Derecho Administrativo</i>

Héctor Ramos Romero *Univ. de Cádiz: Estadística e Investigación Operativa*
José Luis Rojo García *Univ. de Valladolid. Economía Aplicada*
Eduardo Scarano *Univ. de Buenos Aires (Argentina): Contabilidad*
Regio Marcio Toesca Gimenes *Univ. Paranaense, Umuarama (Brasil): Contabilidad*
Manuela Vega Herrero *Univ. de León: Derecho Financiero y Tributario*
Juan Ventura Victoria *Univ. de Oviedo: Organización de Empresas*
Alain Verschoren *Univ. Antwerpen (Bélgica): Matemática Aplicada*
Claudio Vignali *Leeds Metropolitan Univ. (Reino Unido): Comercialización e Investigación de Mercados*

PECVNIA

Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

ISSN 1699-9495

Núm. 13

2011

SUMARIO

- Elena Gallego Rodríguez y Dolores Rivero Fernández** 1-23
Situación económica y financiera del Monasterio de Oseira en el siglo XVIII/Financial and economic situation of the Monastery of Oseira in the 18th century
- Maria Pia Maraghini** 25-58
Il fenomeno abachistico a supporto dei cambiamenti socio-economici. Arezzo tra il XIII ed il XVI secolo/The role of the 'abacus tradition' for the economic and social development of the society: Evidence from Tuscany (Italy) between XIII and XVI century
- Manuel Benavente Rodrigues** 59-81
Os homens do Erário Régio/The men of the Exchequer
- Joaquim A. Calado Cochicho** 83-96
A contabilidade e a imoralidade no Estado Novo (anos 30 e 40)/Accounting and immorality in the New State (years 30 and 40)
- Hernâni O. Carqueja** 97-134
Mathieu de la Porte e a Ciência dos Negociantes (1704)/Mathieu de la Porte, and the book La Science des Negocians (1704)
- Ana Rita Faria** 135-160
A organização contabilística no sector conserveiro entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX: o Caso Júdice Fialho/The accounting model in the Portuguese canned-fish industry between the end of the 19th century and the first half of the 20th century: The case of Júdice Fialho
- Claúdio Correia, Miguel Gonçalves e Maria da Conceição da Costa Marques** 161-173
Accountability na contabilidade pública local em Portugal: o caso de um município do distrito de Coimbra/Accountability in local government accounting in Portugal: The case of a Coimbra's district municipality
- Matilde Estevens** 175-200
A escripturação commercial e Bernardo Moreira de Sá/Book-keeping and Bernardo Moreira de Sá
- Miguel Gonçalves e Maria da Conceição da Costa Marques** 201-220
Evolução do ensino da contabilidade em Portugal na segunda metade do século XIX: uma análise histórica, 1844-1886/Evolution of accounting education in Portugal in the second half of the nineteenth century: A historical analysis, 1844-1886

SUMARIO

José Julián Hernández Borreguero	221-234
La elección del método contable: el caso del Cabildo Catedral de Sevilla (Siglo XVII)/Choosing an accounting method in the 17 th century: The case of the Cathedral Council of Sevilla (Spain)	
Dmitry V. Kuzin	235-262
Post-crisis world and management problems. View from Russia/ Post-crisis mundial y problemas de gestión. Visión desde Rusia	
Rita Martins de Sousa	263-281
Alterações das práticas contabilísticas na Casa da Moeda de Lisboa, no século XVIII/Changes in accounting practices at the Lisbon Mint in the 18 th century	
Maria Manuela Natário e Carlos Roque de Almeida	283-303
Dinâmicas e processos de inovação em regiões do interior de Portugal: caso de estudo/Dynamics and processes of innovation in the interior regions of Portugal: A case study	
Normas de publicación	305-306

SITUACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA DEL MONASTERIO DE OSEIRA EN EL SIGLO XVIII

Elena Gallego Rodríguez¹
egallego@uvigo.es

Dolores Rivero Fernández
mrivero@uvigo.es

Universidad de Vigo

fecha de recepción: 22/02/2011
fecha de aceptación: 30/06/2011

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la actividad económica y financiera de uno de los cenobios más representativos de la orden cisterciense en Galicia: El Monasterio de Oseira (Ourense). El periodo temporal analizado ha sido seleccionado en base a la documentación conocida de este monasterio, siendo la relativa al S.XVIII la más abundante y completa. Los resultados del trabajo ponen de manifiesto la época de gran esplendor económico que vive el monasterio y que se manifiesta en las substanciales cantidades de productos y dinero recaudadas, que le permiten abordar importantes obras y realizar una gran labor social.

Palabras clave: Historia de la contabilidad; Contabilidad monástica.

Abstract

The objective of this paper is to analyse the economic and financial activity of one of the most representative monasteries of the Cistercian Order in Galicia: the Monastery of Oseira (Ourense). The period analysed has been selected based on the documents which mention this monastery, being the 18th century the most bountiful and complete period. The results obtained in this paper state the great economic splendour the monastery lives during this century as is shown in the substantial amount of products and money collected, which allow them to confront important works and execute a great social labour.

Keywords: History of accounting; Monastic accounting.

¹ Facultad de Ciencias Empresariales e Turismo, Dpto. Economía Financeira e Contabilidade, Universidad de Vigo, Campus Universitario As Lagoas, s/n, 32004-Ourense.

1. Introducción

El estudio de la actividad económica a partir del contenido de los libros de cuentas como campo dentro de la historia de la contabilidad, comienza a tener relevancia a partir del primer tercio del siglo XX, momento en que autores como Raymond de Roover o Peragallo no limitan su estudio a la técnica contable en sí, sino que profundizan en el estudio de las operaciones económicas registradas, lo que supuso como señala Hernández Esteve² (Rivero *et al.*, 2005: 20), una importante ampliación del campo de estudio de esta disciplina, posibilitando además la contextualización de la misma.

Tomando en consideración el criterio de clasificación propuesto por Hernández Esteve (1990: 7) en base al sujeto que desarrolla la actividad contable, y que permite diferenciar dentro de la historia de la contabilidad diferentes campos de estudio, nuestro trabajo se encuadra en la contabilidad monacal y tiene como finalidad conocer, a partir del análisis de los datos contenidos en el libro de estados, la situación económica y financiera del monasterio cisterciense de Oseira (Ourense) en el siglo XVIII.

El libro de estados presenta con periodicidad trienal información acerca de la situación económica del cenobio, considerando conjuntamente datos relativos a la casa central y a las unidades anexas, granjas y prioratos. El contenido de este libro nos permite conocer cuestiones relativas a la cantidad de bienes con los que cuenta el monasterio, ya tengan su origen en la recaudación de las rentas (trigo, maíz, centeno o vino) como de los que se obtienen en el mercado (pescados, cera, sebo, ganado, ...). Asimismo se proporciona información acerca del dinero que tiene el monasterio que proviene fundamentalmente de la venta de los bienes recaudados, concretamente del centeno. Es por ello que la información contenida en este documento constituye una valiosa herramienta que nos posibilita aproximarnos a la realidad económica de este monasterio, y en consecuencia, conocer un poco mejor la situación económica de Galicia en el periodo de estudio.

El trabajo comienza con una breve referencia al contenido del libro de estados, que permite conocer el tipo de información que suministra, así como la forma de elaborarla, para posteriormente proceder al análisis de los datos, para lo cual hemos realizado dos bloques de estudio. El primero hace referencia al movimiento del dinero, analizando los motivos e importes que originan anotaciones de cargo y descargo, para a continuación estudiar en detalle la situación del arca de la comunidad, lugar donde se deposita el efectivo con que cuenta el monasterio, y que nos permite conocer la situación financiera del mismo. En el segundo bloque se realiza un análisis similar, pero para los productos agrícolas que recauda el monasterio, estudiando los motivos y cuantías de los cargos y abonos que se realizan para cada bien. La inclusión en el estudio de este análisis se justifica por la importancia que tiene en una economía agraria orientada a la subsistencia, la producción y recaudación de estos productos. El trabajo finaliza con la exposición de las principales conclusiones que nos permiten afirmar que en el último cuarto del siglo XVIII el monasterio vive su época de mayor esplendor, caracterizada por niveles de recaudación de productos y de numerario muy elevados.

² En el prólogo del libro titulado *El Monasterio de Santa María la Real de Oseira. Economía y Contabilidad monásticas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen*.

2. Breve referencia al Libro de Estados

El sistema de información utilizado por los monjes cistercienses tiene, a nuestro entender, una doble finalidad, por un lado proporcionar información precisa acerca de los bienes que recauda el monasterio, lo que les permite saber con periodicidad anual su situación económica, y por otro sirve como instrumento para la rendición de cuentas que cada cenobio debe hacer ante el Capítulo General, y que le permitirá a éste tomar decisiones sobre cuestiones relativas a la gestión del patrimonio, tales como aprobar la realización de obras, realizar determinadas compras, préstamos, etc.

La elaboración de la información de carácter económico se organiza alrededor de tres ejes que dan lugar a la generación de diferentes documentos. En concreto un primer pilar estaría conformado por la información proporcionada por los prioratos y granjas dependientes del monasterio, el segundo por los datos generados como consecuencia de la actividad realizada por la propia casa matriz y un tercero que permite la compilación de la información suministrada tanto por la casa central como por los prioratos y granjas y que permite conocer la situación del cenobio en su totalidad. Así, podemos encontrar para el caso de los prioratos y granjas dos tipos de libros de carácter económico, los memoriales cobradores, donde se establecen las rentas que deben pagar los colonos que trabajan las tierras adyacentes, y se registra el cobro de las mismas y los libros de cuentas de cada priorato, donde de forma detallada se recoge el motivo y la cuantía de las entradas y salidas de cada uno de los productos recaudados (principalmente áridos, vino y dinero). Libros similares encontramos para la casa central, si bien distribuidos en oficinas, como puede ser la bodega, el horno o la panera, constituyendo esta información el segundo eje al que hacíamos referencia. Por último y como compendio de la información anterior se elabora el libro de caja, que recoge los movimientos de efectivo habidos en el monasterio, y el libro de estados que se elabora con periodicidad trienal y presenta para cada producto, incluido el dinero, las entradas y salidas del mismo, recogiendo la información relativa tanto a los prioratos como a la casa central, así como la relativa a los importes de numerario depositados en el arca de la comunidad.

La importancia del libro de estados radica en que permite conocer para cada trienio la situación económica del cenobio en su conjunto, es decir, proporciona información acerca de la cantidad de los cereales o vino que posee el monasterio tanto en la casa central como en sus granjas así como sus movimientos, figurando un epígrafe diferente para informar de cada uno de ellos; la cantidad de otros bienes de carácter perecedero que quedan almacenados en la despensa del monasterio y el importe del dinero generado y los movimientos de este a lo largo del trienio, información que aparece bajo el título de dinero. Además, dada la importancia que tiene el numerario, dentro de cada estado se abre un epígrafe denominado arca de la comunidad, en la que de forma clara se debe expresar la cuantía de dinero que queda depositada en la misma, así como las deudas que pueda tener el monasterio explicando la capacidad de hacer frente a las mismas. Además, se incluirá otra información de carácter financiero si la hubiera, referida a censos, préstamos, etc... En buena lógica el importe depositado en el arca de la comunidad debería coincidir con el saldo de dinero, calculado como la diferencia entre las entradas y salidas, que figura en el estado dentro del epígrafe dinero, si bien esto no

siempre es así, tal como veremos a lo largo del trabajo, debido a la inclusión en el arca de la comunidad del importe correspondiente a los derechos de cobro.

La elaboración del estado está reglada mediante un documento denominado formulario, confeccionado por el Capítulo General, por primera vez en 1666 y reelaborado en 1699, en donde se establece el formato que se debe seguir en la elaboración del estado y la información a proporcionar en el mismo, lo que permite una mayor homogeneización y uniformidad en la elaboración de la información, lo que facilita las labores de rendición y control de las cuentas, finalidades con las que se elabora este libro.

3. Análisis del movimiento de dinero

La información contenida en el libro de estados nos permite reconstruir el movimiento del flujo de efectivo generado en el Monasterio de Oseira procedente de su actividad económica, que se concreta, básicamente, en la percepción por parte de los prioratos y granjas, de productos agrícolas procedentes de las tierras explotadas por el campesinado en concepto del pago de rentas y diezmos, recaudación que en su mayor parte es destinada a la venta, enviándose el dinero obtenido al monasterio. Este numerario permite hacer frente a los gastos derivados de la vida cotidiana de la comunidad, acometer obras, pagar pleitos que permitan dirimir y legitimar la titularidad de las propiedades, contribuir al mantenimiento de la iglesia, al pago de tributos y donaciones a la corona así como para dar limosnas.

La información relativa al movimiento de dinero presenta una estructura común a lo largo del siglo XVIII que se concreta de la forma siguiente: en primer lugar se hace referencia al importe del recibo total (ingresos), a continuación se indica la cuantía del gasto y como diferencia de las magnitudes anteriores, se informa del alcance que representa el exceso o déficit monetario generado en el trienio. A continuación figura el desglose de gastos, finalizando con la determinación del alcance, cuya cuantía coincide con la señalada anteriormente.

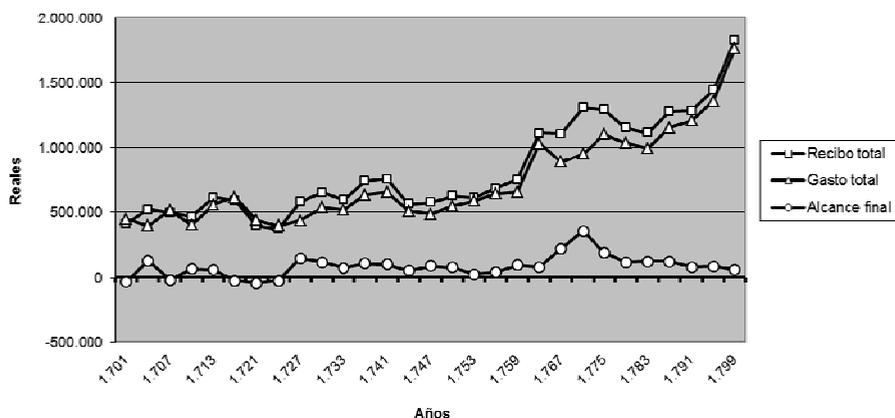
Desde un punto de vista formal, podemos señalar la existencia de uniformidad al informar sobre el importe de los ingresos que figuran bajo el epígrafe de recibo total, y en el que se incluye el importe del alcance pasado, si lo hubiera, lo que nos permite averiguar el valor del recibo generado en el trienio. Por lo que respecta a los gastos encontramos que se informa de los mismos con diferente nivel de detalle; así, en el estado elaborado en 1701 encontramos 26 partidas de gasto diferentes que en los periodos siguientes se van agrupando de forma que en los estados comprendidos entre 1704-1714 se reduce a una media de 10 partidas³. Es a partir del estado de 1717 cuando se concretan en un total de 7-8 epígrafes, que se mantiene de forma recurrente en los sucesivos estados y que corresponden a los siguientes conceptos: obras, pleitos, salarios, subsidios, media anata (impuesto pagado a Roma), ayudas de costa (gastos originados por los religiosos que prestan servicios al monasterio), pensiones (bajo este

³ La aparición de menos partidas no obedece a que se restrinja el importe de los gastos, sino que estos aparecen agrupados en un número menor de epígrafes.

epígrafe se recogen gastos relativos a situados, pasantías, entradas de censo, alquileres de mulas, gastos del camino) y gasto ordinario. Es relevante destacar que en determinados estados figura como gasto una partida denominada satisfacción que recoge el déficit monetario (alcance negativo) originado por el monasterio o bien por algún priorato. Si bien en el estudio realizado sobre la situación económica del monasterio para el siglo XVII (Rivero, Gallego y Ramos, 2006) ya que la generación de un alcance negativo en un estado se compensa considerándolo como gasto en el siguiente, no es hasta el siglo XVIII donde podemos apreciar que prioratos y granjas presentan situaciones deficitarias que minoran el recibo total de la institución en el trienio siguiente.

Desde una perspectiva cuantitativa observamos que a lo largo del siglo se produce un crecimiento sin precedentes en el nivel de ingresos de dinero, tal como se puede apreciar en el Gráfico 1, que viene acompañado, por un crecimiento del gasto en la misma o mayor proporción, lo que origina la existencia, sobre todo, a principios de siglo de alcances negativos.

Gráfico 1. Ingreso, gasto y alcance de dinero



Un análisis del anterior Gráfico nos permite diferenciar tres etapas: la primera de ellas, que abarcaría los estados comprendidos entre 1701-1727, se caracteriza por niveles de gastos muy elevados que provocan frecuentes situaciones deficitarias⁴. La segunda que se sitúa entre 1730 y 1759 se aprecia, en los primeros años un continuo crecimiento del ingreso de dinero, que alcanza su punto álgido en 1741, para descender en 1744. A partir de este momento se produce un ligero y paulatino crecimiento hasta llegar a 1759.

⁴ En la revisión de las cuentas realizadas por el Reformador de la Orden en visita al monasterio en 1701, además de denunciar la inexistencia de correlación entre el libro de caja y el de estados y aconsejar que la elaboración de las cuentas se ajusten al nuevo formulario, explica las causas de la existencia de un alcance negativo, que se concretan en la minoración del recibo, en el incremento de las obras, en los elevados precios del pescado y de otros frutos, y por no “haber tenido precio el vino de las granjas de Sta. Cruz y de Prado”.

En este periodo se aprecia una contención del gasto, que si bien se ajusta al ingreso, no lo supera, evitando así situaciones deficitarias. La última etapa, desde 1759 hasta el final del siglo está marcada por un incremento muy significativo de los ingresos, que se acompaña de un crecimiento del gasto, si bien podemos observar que es en el periodo 1767-1771 el momento en que mayor es la diferencia entre el ingreso y el gasto propiciado el mayor nivel de alcance. A partir de 1771 ingresos y gastos evolucionan a la par, minorándose cada vez más la cuantía del alcance.

Por su importancia, pasamos a analizar de forma separada los ingresos y los gastos recogidos en los diferentes estados que reflejan la situación económica del monasterio a lo largo del siglo XVIII.

3.1. Análisis de los ingresos

Al observar la cadencia de fechas, entre 1701 y 1738 la periodicidad en la elaboración de las cuentas es trienal, tal como se viene haciendo desde 1614, si bien la información relativa al estado presentado en 1717 recoge los datos de los últimos cuatro años. En 1738 el estado recoge información de los últimos 5 años, lo que justifica que el importe del recibo sea superior a la cuantía arrojada en otros estados. La periodicidad trienal se mantiene hasta 1759⁵ momento a partir del cual los estados se elaboran cada cuatro años. La inclusión de un año más en las cuentas justifica el incremento observado en los ingresos a partir de esta fecha. También merece nuestra atención el dato correspondiente a 1753 que lo sitúa como el de peores rendimientos del trienio. Un estudio en profundidad revela que este estado incluye información de dos años, en lo que a ingresos se refiere, mientras que los datos correspondientes al tercer año se incluyen en el estado siguiente.

Además, hemos de tener en cuenta, siguiendo las anotaciones que al respecto se contienen en el libro de estados, que si bien el estado de 1753 recoge los ingresos de dos años, los gastos por el contrario son los correspondientes a todo el trienio.

Hasta 1753, la información contenida en cada estado se refería a la generada en los tres últimos años anteriores a la elaboración del mismo, es decir el estado de 1714 contenía información relativa a 1711, 1712 y 1713. A partir de ahora, la información que se contiene en cada estado presenta un año de retraso, esto es, el estado siguiente, correspondiente a 1756 se elabora a partir de la información de 1752, 1753 y 1754. Esta situación se mantiene a lo largo del siglo, de forma que el último estado correspondiente a esta centuria, el presentado en 1799 contiene la información relativa a los años 1794, 1795, 1796 y 1797.

Con el fin de homogeneizar la información relativa al recibo de dinero, hemos prorrateado los ingresos de cada periodo entre el número de años en que se generan, de

⁵ En el Capítulo Intermedio de 1760 se establece que la celebración de los capítulos generales, y por ende la presentación de las cuentas, se haga, no por trienios sino por cuatrienios, en cumplimiento de la Bula emitida por Benedicto XIV.

manera que podamos conocer en qué momento se producen los valores máximos y mínimos de la serie objeto de estudio.

Tabla 1. Importe de los ingresos del periodo

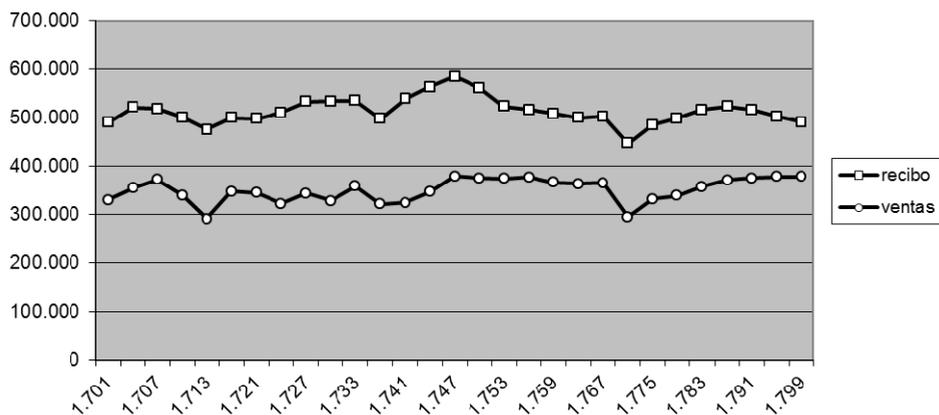
Período	Recibo	Recibo/nº años	Índice
1701	412.122	137.374	100
1704	522.472	174.157	127
1707	496.750	165.583	121
1710	465.271	155.090	113
1713	614.688	204.896	149
1717	589.505	196.502	143
1721	395.242	131.747	96
1724	370.619	123.540	90
1727	581.002	193.667	141
1730	650.769	216.923	158
1733	593.599	197.866	144
1738	739.585	147.917	108
1741	755.584	251.861	183
1744	562.838	187.613	137
1747	573.010	191.003	139
1750	624.112	208.037	151
1753	610.200	305.100	222
1756	681.967	227.322	165
1759	748.276	249.425	182
1763	1.113.056	278.264	203
1767	1.108.145	277.036	202
1771	1.306.738	326.685	238
1775	1.295.457	323.864	236
1779	1.152.258	288.065	210
1783	1.116.859	279.215	203
1787	1.278.250	319.563	233
1791	1.286.441	321.610	234
1795	1.443.467	360.867	263
1799	1.822.181	455.545	332

Tal como se observa en la Tabla, es en el año 1724 cuando los ingresos son menores, siendo la recaudación media anual de 123.540 rs., valor que contrasta con el alcanzado en 1799, máximo de la serie, en donde los ingresos medios anuales ascienden a los 455.545 rs. Así pues, el incremento de los ingresos que se aprecia a partir de 1763 se

justifica por dos razones; la primera obedece a un incremento en valores absolutos de los ingresos, es decir entra mayor cantidad de numerario en las arcas del monasterio, y la segunda viene motivada por un cambio en la política seguida en la elaboración de los estados, que al incluir un año más en las cuentas produce un aumento de las cuantías.

Consideramos de interés analizar a que obedece el incremento de los ingresos en términos absolutos a partir de 1763. Ello puede deberse al incremento de la producción de centeno, principal cereal destinado a la venta, que permite llevar mayor cantidad de producto al mercado, y por lo tanto, incrementar los ingresos, bien con motivo de un aumento de los precios agrícolas, manteniéndose los niveles de producción, o bien como consecuencia de una combinación de ambos factores. Para ello hemos analizado los datos relativos al ingreso y al envío de centeno al mercado que figuran en el libro de estados, pudiendo apreciar, como se observa en el Gráfico 2, un incremento de la recaudación en el periodo 1738-1756, descendiendo luego paulatinamente, hasta alcanzar un mínimo en 1771, momento a partir del cual vuelven a incrementarse los ingresos. Con respecto a las cantidades enviadas al mercado, observamos un comportamiento similar, destacando un comportamiento homogéneo desde 1747, caracterizado por un incremento de las ventas, con la excepción que se produce en 1771. Así pues, el aumento de numerario que se aprecia a partir de 1763 viene acompañado por un incremento de las ventas, si bien esta situación se viene ya produciendo desde 1747, por lo que no podemos imputar únicamente al incremento de las cantidades intercambiadas la subida de los ingresos de dinero.

Gráfico 2. Promedio de ingresos y ventas de centeno



Para completar el análisis de los datos contenidos en el libro de estados relativos al movimiento de centeno consideramos de interés analizar la evolución de la partida de gasto, ya que en la misma se recoge el destino de este producto que es fundamentalmente el mercado, y una vez prorrateado en función del número de años, observamos que presenta un comportamiento más errático que el observado para los

ingresos, pues mientras estos son de cuantía predeterminada y en cualquier caso ajena a la decisión de los monjes, es el gasto de producto la partida que les permite ajustarlo a sus necesidades y encontramos para los últimos años del siglo un incremento del mismo, a excepción del estado presentado en 1771 que se caracteriza por un descenso del ingreso que se acompaña de una minoración del gasto. Por último, hemos comprobado qué parte del centeno recaudado se destina a la venta, observando que en los años 1724-1747 este importe se sitúa en torno al 87% mientras que el periodo 1763-1799, donde se aprecia el importante ascenso de los ingresos de dinero, este ratio se sitúa entorno al 96%, es decir se destina una mayor cantidad de centeno a la venta.

Si analizamos la evolución del precio del centeno en el mercado, basándonos en los datos contenidos en los libros de cuentas de los prioratos⁶, podemos observar una tendencia creciente del mismo a partir de 1759 que se acentúa a partir de 1779 y es aún más acusada en los últimos años del siglo.

En definitiva, podemos concluir indicando que el incremento del ingreso de dinero que se aprecia en los últimos años del siglo XVIII, no viene acompañado por un incremento en la misma proporción de los ingresos de cereales, si bien podemos apreciar un aumento de las cantidades destinadas del mismo a la venta, pero que en ningún caso justifica el aumento observado para el numerario, siendo el incremento de los precios, que casi se cuadruplica a lo largo del siglo, lo que origina el aumento del ingreso de dinero.

3.2. Análisis de los gastos

Tal como señalamos anteriormente, a partir del estado elaborado en 1717 los gastos vienen agrupados en una serie de partidas, siendo las más frecuentes las siguientes: obras, pleitos, salarios, subsidios, media anata, ayudas de costa, pensiones, compensación de alcances y gasto ordinario⁷, considerándose gastos ordinarios los relativos a la manutención y vestido de los monjes y pago al personal al servicio de la casa central. Es el gasto ordinario, es decir el originado por la propia manutención de los monjes del monasterio el que supone un mayor peso sobre el gasto total, seguido por el gasto en obras y en pensiones. El importe acumulado de estas cuantías que asciende al 80% del gasto total, y la diferencia que suponen en comparación con otros gastos nos

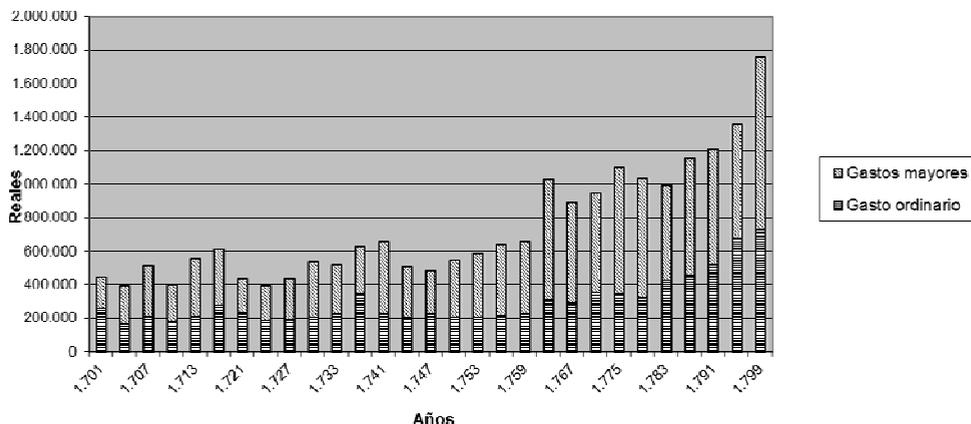
⁶ Hemos completado los datos contenidos en el libro de estados con los que figuran en los libros de cuentas de los prioratos, de periodicidad anual. Hemos utilizado los libros de cuentas de los prioratos de Coiras, Santa Eugenia y Santa Cruz, elaborando los promedios para los diferentes trienios, siguiendo la sucesión de años establecida en el libro de estados.

⁷ Si bien en los primeros años del siglo se informa con gran prolijidad sobre el destino del dinero, a partir de 1717 encontramos las partidas arriba señaladas de forma recurrente y constante, apareciendo otras con carácter esporádico y que suelen ser de menor cuantía, tal es el caso de gastos originados por censos, aportaciones al monte de piedad, rebajas, etc, que hemos incluido, a efectos del análisis, bajo la denominación de otros. Igualmente hay que aclarar que en 1799 se concede un préstamo de elevada cuantía 140.000 reales, de los cuales 100.000 reales se destinan al monarca para ayudar a sufragar los gastos de la guerra y 40.000 a las religiosas del Monasterio de Ferreira. Al ser un hecho aislado no se ha tenido en cuenta para el tratamiento de los datos y la elaboración de las conclusiones.

permite ver claramente cuáles eran las prioridades del monasterio; en concreto, consumo interno, edificaciones y defensa de su patrimonio.

Si analizamos la evolución de los gastos a lo largo del siglo, Gráfico 3, observamos que en la práctica totalidad de los años los gastos mayores superan a los ordinarios, lo que pone de manifiesto la preocupación de los monjes por acometer obras o litigar para defender su patrimonio.

Gráfico 3. Proporción entre gastos mayores y ordinarios



Con el fin de analizar con mayor profundidad los gastos, hemos procedido en primer lugar a prorratearlos en función del número de años a los que se imputan, estudiando de forma separada el comportamiento de los gastos mayores y del gasto ordinario, dada su diferente naturaleza e importe. Además dentro de los gastos mayores hemos realizado dos grupos en función de la cuantía de los mismos, agrupando por un lado, aquellos que suponen un menor importe, en concreto ayudas de costa, salarios y pleitos, y por otro los que implican cantidades más elevadas, obras y pensiones, pues el tratamiento conjunto impedía ver la evolución de cada uno de ellos al quedar los importes correspondientes a los primeros diluidos ante la magnitud de los segundos.

En los gastos ordinarios (Gráfico 3) podemos observar un comportamiento homogéneo hasta el último cuarto de siglo, con niveles situados alrededor de los 66.000 rs anuales incrementándose ligeramente a partir de 1730, manteniéndose esta uniformidad hasta 1771 donde se produce un crecimiento más evidente y que se hace ya muy acusado a partir de 1783, donde el gasto anual del monasterio se sitúa en torno a los 106.000 rs, llegando a superar en 1799 los 184.000 rs.

A partir de 1741 aumenta el número de monjes que habitan el monasterio, pasando de 68 a principio de siglo a 96 en 1756. Así pues, una posible causa que justifique el incremento de los gastos ordinarios es el mayor número de religiosos que viven en el

monasterio, si bien consideramos que el aumento tan significativo que se produce a partir de 1783 viene motivado fundamentalmente por un incremento en el recibo de dinero que se registra en ese momento.

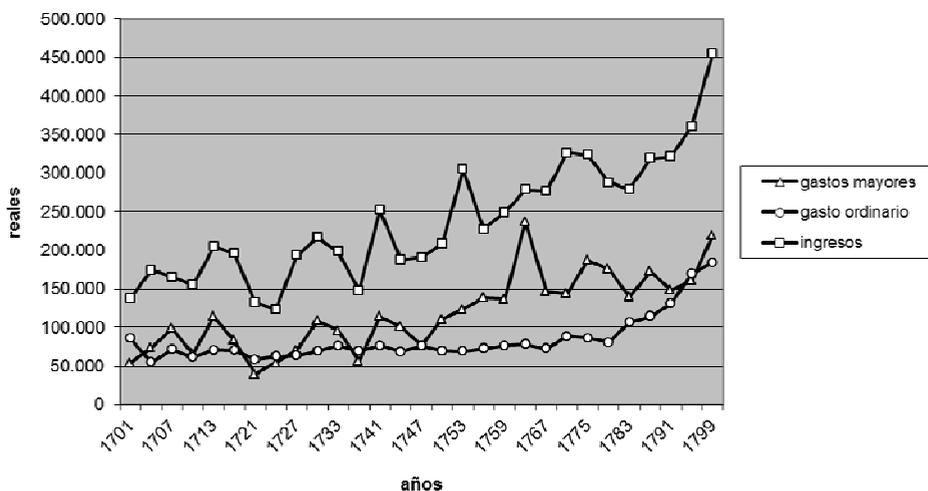
Podemos concluir que ante el comportamiento de los ingresos caracterizados por una tendencia creciente en su evolución pero de carácter muy fluctuante, los gastos mantienen un comportamiento homogéneo hasta 1783 momento en que tanto los ingresos como los gastos aumentan considerablemente.

En el estudio de los gastos mayores, observamos comportamientos dispares en cada caso, y dada la diferencia entre sus importes hemos optado por agruparlos, tal como señalamos anteriormente en dos categorías. Así, las partidas de menor cuantía como las ayudas de costa, presentan importantes fluctuaciones en el primer cuarto del siglo, para luego descender entre 1727 y 1756, momento a partir del cual esta partida se sitúa en torno a los valores iniciales, pero con un comportamiento más estable. Los salarios, tras fuertes variaciones en el primer cuarto del siglo, mantienen una situación estable en el resto. Por su parte el gasto relativo a los pleitos, presenta un comportamiento muy errático, caracterizado por un considerable aumento en 1727, fecha a partir de la cual presenta incrementos y decrementos muy acusados tal como se refleja en el Gráfico 3. En nuestra opinión este comportamiento refleja que ante mayores ingresos los monjes deciden involucrarse en un mayor número de litigios. En cuanto a los gastos mayores de cuantía más relevante, obras y pensiones, observando con respecto a la primera de estas partidas una tendencia alcista en su crecimiento y una importante correlación con los ingresos⁸. Por su parte la partida pensiones, que engloba como señalamos anteriormente los gastos relativos a situados, pasantías, entradas de censo, alquileres de mulas, gastos del camino, etc., presenta un importante crecimiento motivado, a nuestro entender, por englobar a un gran número de partidas, de carácter variable y de importante cuantía⁹.

Como corolario de lo anteriormente expuesto, en el Gráfico 4 se muestra la evolución del gasto ordinario, de la totalidad de los gastos mayores y del ingreso, pudiendo observarse la clara correlación que existe entre estas últimas variables, frente al gasto ordinario que no presenta variaciones ante incrementos en los ingresos excepto en los últimos años del siglo. Este hecho pone de manifiesto que son los gastos mayores, y en mayor medida el gasto en obras el que presenta mayor sensibilidad ante cambios en los ingresos.

⁸ Se ha realizado un estudio estadístico con el paquete SPSS de la correlación existente entre los gastos mayores y los ingresos pudiendo observar correlaciones significativas y del mismo signo entre ambas variables.

⁹ Observamos que este concepto agrupa el importe de varias partidas sin que en cada momento se especifique cuales son y la cuantía de cada una de ellas.

Gráfico 4. Correlación entre ingresos, gastos mayores y gastos ordinarios

Con relación a las partidas de gasto, tal como señalamos anteriormente, hemos obviado del análisis determinadas partidas que por su escasa cuantía o por su carácter puntual, aportaban poca información, o bien distorsionaban el análisis, pero que, desde una óptica cualitativa, si merecen nuestra atención y que a continuación pasamos a comentar. La partida de gasto denominada media anata recoge los impuestos que el monasterio debía pagar a Roma de cuantía variable¹⁰ y que se redime definitivamente en 1795. Otro gasto que aparece en este siglo, en concreto a partir de 1747 es la contribución del monasterio a un monte de piedad cuyo importe se sitúa en torno a los 1.650 rs anuales. Tanto el importe de la media anata como el correspondiente al monte de piedad son depositados anualmente en el arca de la comunidad que será objeto de un estudio detallado en un epígrafe posterior de este trabajo.

Bajo la denominación "compensación de alcance" aparecen como gastos los alcances negativos generados en el trienio, no sólo por la casa central sino también por alguno de los prioratos o granjas e incluso por alguna de las oficinas de la casa central. Así en los primeros años del siglo (1710, 1721, 1724 y 1727) los alcances negativos de la casa central son compensados en los trienios siguientes considerándolos como gastos que minoran el recibo. En el estado de 1763 la compensación se refiere al priorato de Junias y en el de 1767 a los prioratos de Olleros, Longos y Viso. Este gasto vuelve a repetirse en

¹⁰ El importe de la media anata se va modificando a lo largo del siglo, si bien se mantiene constante en periodos más o menos largos. Así entre 1704 y 1713 se sitúa en los 1777 rs al trienio. Desde 1717 a 1741 las cuantías son muy variables, debido a la ausencia de periodicidad en la elaboración de los estados, situándose el gasto medio al trienio entorno a los 3.250 rs. Entre 1744 y 1759 la media anata asciende a 2.790 rs, incrementándose hasta los 3.720 rs desde 1763 hasta 1791, presentando el estado de 1795, último en que figura esta partida un gasto de 8.337 rs.

1771, para compensar errores cometidos en la realización de las cuentas y en 1791 por las pérdidas generadas en Junias y en la oficina de botica. Cabe resaltar que mientras los importes de los alcances negativos de la casa central son significativos, alrededor de 27.000 rs, cuando nos referimos a las unidades anexas a la casa central esta cantidad disminuye visiblemente situándose en torno a los 5.000 rs.

La partida que figura con la denominación “rebaja” recoge, principalmente, minoraciones que se realizan en los memoriales cobradores de la cillerería ocasionadas por derechos de cobro fallidos, por condonación de los mismos e incluso por robos que se producen en los prioratos.

En los últimos años del siglo, en 1795 y 1799 aparece como gasto la partida consumos, por importe de 10.175 rs y 10.169 rs respectivamente que hace referencia a los tributos pagados a la hacienda real por introducir y vender comestibles en una población.

4. Análisis de la situación financiera del monasterio. El arca de la comunidad

En el libro de estados aparece para cada trienio un epígrafe denominado arca de la comunidad, en el que se describe el dinero depositado en la misma, que constituyen, en principio, las disponibilidades líquidas del monasterio, por lo que consideramos de interés realizar un análisis en profundidad de la misma, pues nos permitirá, por un lado analizar y evaluar la capacidad monetaria del cenobio, y por otro estudiar, basándonos en un trabajo similar realizado para el siglo XVII (Rivero, Gallego y Ramos, 2006) los cambios que se haya podido producir en la elaboración de este tipo de información.

Tal como se regula en las Definiciones¹¹, en el arca de la comunidad se guardarán bajo tres llaves el dinero de que disponga el monasterio. En concreto, y como se refleja en la información contenida en el libro de estados, en el arca de la comunidad se deposita el importe correspondiente a la media anata, al monte de piedad, a los capitales de censos redimidos, el importe de cualquier otro capital que obtenga el monasterio, y el numerario originado cada trienio como consecuencia de la actividad económica del monasterio, es decir el alcance, como diferencia entre los ingresos generados y los gastos realizados, si bien esta afirmación debe ser objeto matizaciones pues no todo el alcance se deposita en efectivo.

Con relación a la media anata, impuesto pagado por el monasterio para contribuir al mantenimiento del Sacro Colegio de Roma, de periodicidad trienal y cuyo pago es cada quindenio, figura como un gasto más expresando su importe en reales de vellón, si bien también aparece posteriormente reseñada en el epígrafe denominado arca de la comunidad. En este apartado se indica el importe de lo que queda depositado en el arca para cada trienio y se afirma, sin indicar la cuantía, que está depositado lo correspondiente a los trienios anteriores¹².

¹¹ Para la realización de este trabajo hemos utilizado las Definiciones de 1786.

¹² Encontramos una diferencia en cuanto a la forma de presentar la información relativa a la media anata en el arca de la comunidad si la comparamos con la información que se suministraba en el siglo pasado pues en este se cuantificaba el total del depósito.

Otra cuestión que ha llamado nuestra atención es que en la relación de gastos el importe de la media anata se expresa en reales de vellón y al referirse a esta misma cantidad depositada en el arca de la comunidad aparece convertida a real de a ocho. Esta conversión de moneda ya la apreciamos en el estudio realizado para el siglo XVII, y consideramos obedece a un intento de atenuar posibles devaluaciones de la moneda tan frecuentes en la época¹³. La utilización de diferente moneda se mantiene hasta 1744, momento a partir del cual el real es la moneda utilizada para referenciar la media anata en el epígrafe de gasto y también en el del arca de la comunidad, por lo que a partir de este momento ambas cuantías van a coincidir. La utilización de una única moneda en la elaboración de los estados nos lleva a pensar que se consigue una mayor estabilidad en su paridad consecuencia de un desarrollo del sistema financiero y de la existencia de una mayor estabilidad económica. Este impuesto se cancela a partir de 1795 pagándose en este momento a Roma la cantidad depositada que ascendía a 12.987 reales.

La contribución al monte de piedad se implanta en 1747 y al igual que lo que ocurre con la media anata, aparece recogida en dos epígrafes, primero como gasto, indicándose lo que corresponde a cada trienio y posteriormente, al informar sobre el arca, donde se indica la cuantía depositada en el periodo, señalando que queda, además, lo correspondiente a periodos anteriores, pero sin especificar el montante total. Las aportaciones al monte de piedad son bastante uniformes, en el primer trienio asciende a 3.300 reales; entre 1750 y 1759 la contribución es de 4.950 rs, a partir de este momento y hasta el final del periodo analizado se sitúa en los 6.600 rs. El empleo que se le da a los capitales depositados varía a lo largo del periodo; así en 1756, cuando el importe acumulado asciende a 18.150 rs es requerido por el General Reformador para sufragar la impresión de misales, cuantía que es devuelta en dos entregas, una efectuada en 1767 de 12.300 rs y el resto en 1771. Posteriormente en 1791 de lo depositado para el monte de piedad se sustraen 15.900 rs para arreglar "el órgano y otras cosas de la sacristía" y en 1795 se entrega al rey en concepto de donativo para sufragar la guerra contra los franceses 72.666 rs de los cuales 60.000 corresponden a lo depositado en el arca en concepto de monte de piedad, 3.300 rs es lo que correspondería por este concepto a la mitad del cuatrienio y el resto 9.366 rs, figura como gasto asumido por el monasterio.

Como señalamos anteriormente la actividad propia del monasterio genera unos ingresos monetarios y unos gastos, cuya diferencia, denominada alcance es depositada, en principio, en el arca. El estudio del epígrafe "arca de la comunidad" nos permite conocer en profundidad el destino del alcance a la vez que pone en evidencia una creciente actividad financiera del monasterio a través de la concesión de censos y un cambio en la situación económica del cenobio, lo que nos ha llevado a dividir el periodo temporal objeto de estudio en dos etapas, la primera que abarcaría hasta 1730 caracterizada por una situación deficitaria, en la que el monasterio se encuentra endeudado, y desde 1730 hasta el final del siglo donde apreciamos una situación económica totalmente saneada. Consideramos también relevante analizar la forma en que proporcionan la información, que a nuestro entender va mejorando en claridad a lo largo de los años.

¹³ En el estado elaborado en 1701 el importe de la media anata que aparece en el epígrafe de gastos es superior al que en un principio le correspondería pues deben aportar una mayor cantidad de reales para compensar la subida del florín italiano.

La situación económica del monasterio en la primera treintena del siglo se recoge en la tabla siguiente, donde observamos que de forma recurrente la actividad económica arroja alcances negativos:

Tabla 2. Importe del alcance depositado en el arca

Año	Alcance	Depósito originado por operaciones diversas	Depósito procedente del alcance	Derechos	Exceso
1701	-35.570	1.220			
1704	127.650	1.000	80.000	47.650	8.500
1707	-18.136	2.110	18.163	8.566	5.000
1710	62.599		49.500	21.399	8.300
1713	56.796	462	23.000	33.796	3.000
1717	-25.812	462		82.393	2.000
1721	-44.617	5.399	44.617	36.600	3.000
1724	-26.169	2.500	7.516	28.169	3.000
1727	145.502		179.914	10.494	5.000

El alcance negativo del estado de 1701, pone de manifiesto una deuda de la casa central contra la cillerería que se redime en el trienio siguiente considerándola un gasto más, sin que se haga mención explícita a que este importe se entrega al padre cillerero. Se informa que quedan depositados en el arca de la comunidad 1.220 rs correspondientes a dos censos que se han redimido este trienio, y que en la tabla figuran en la columna depósitos. Por último queremos poner de manifiesto otro flujo de efectivo que se genera y cuyo origen es poco claro; nos referimos a la salida de numerario para sufragar los gastos del viaje del padre abad cuando parte a capítulo. En este caso, el importe destinado a este fin son 500 rs, que no figuran como partida de gasto y que en un principio podemos pensar se detraen de los 1.220 rs obtenidos por la redención del censo.

El estado siguiente presenta un alcance positivo, lo cual nos permitirá corroborar si se da cumplimiento a las directrices contenidas en el formulario, relativas al arca de la comunidad, que señalan que el importe depositado en el arca junto con los alcances de las oficinas debe igualar al alcance¹⁴. Para el estado que nos ocupa, 1704, el alcance

¹⁴ Transcribimos para su mejor comprensión el texto íntegro: “En el Arca de la Comunidad queda tanto en dinero, en plata, o oro para satisfacción del alcance. En deposito para emplear en hacienda raíz, ó imponer á censo. Y para la paga de la Media – Anata tanto, con distinción de lo que es de los Trienios antecedentes, y de lo que tocó al presente.
Los alcances de maravedis, Pan, y Vino, se expliquen los que quedan en ser en el Arca, Paneras, y Bodegas, y quanto en deuda, y de que calidad son las deudas si cobrables o fallidas.
Iten declaren las deudas que debe el Monasterio con toda distinción, y si quedan pagados los salarios, y pensiones, y las que le debieren, asi de maravedis, como de granos, y vino, y los censos que tiene el Monasterio, atsi del Trienio presenta, como de os antecedentes los recibos, y gastos de maravedis vengán reducidos a reales, y no a maravedises.
Parte el Padre Abad para Capítulo a tantos de tal mes, y lleva para su gasto tanto, de que dará quenta”.

asciende a 127.650 rs y para darle "satisfacción" quedan depositados en la cillerería 80.000 rs y el resto, 47.650, en derechos, legítimos y cobrables, recogidos en memoriales, además de en los alcances de las granjas. Asimismo se aclara que en dichos alcances y memoriales de las granjas quedan 8.500 rs de exceso, sin que se informe de su origen ni de su destino. Se señala que parte el padre abad a capítulo llevando 3.500 rs para gastos, que consideramos ya han sido detraídos previamente del efectivo existente en el monasterio. De esta información podemos concluir que si bien el alcance asciende a 127.650 rs, en la casa central en efectivo solo quedan 80.000 rs, importe que pensamos, será utilizado para realizar transacciones en el periodo siguiente.

La información que se deriva de los datos contenidos en el estado de 1707 revela un empeoramiento de la situación del monasterio, pues reconoce la existencia de deudas por importe de 46.080 rs, cuyo desglose es el siguiente: 42.580 rs al depósito, entendemos que han retirado dinero del arca para sufragar algún gasto y 3.500 rs a Santa Ana de Madrid por el situado del último año. Para hacer frente a estas deudas, cuentan con los siguientes derechos, el alcance del trienio, que asciende a - 18.136 rs y que se ha considerado como un gasto, es decir como una salida de fondos cuyo destino sería compensar estas deudas; de hecho en el estado siguiente se señala que no existe alcance del trienio anterior. Otro "activo" lo constituyen los alcances de las granjas y de la bodega que ascienden a 24.358 rs y un derecho de cobro frente a la cillerería de 8.566 rs. La suma de los derechos importa 51.053 rs y la de las deudas 46.080 rs por lo que existe un exceso denominado sobras de 5.000 rs que se utilizará en caso de que exista algún error en las cuentas.

Los estados de 1710 y 1713 presentan un alcance positivo, en concreto 62.599 y 56.796 rs, estando depositado en efectivo en el arca en el primer caso 49.500 rs, lo que representa un 80% del alcance, y en el segundo caso 23.000 rs, un 40% del total. Como se observa en la tabla quedan en derechos de cobro y alcances en las granjas 21.399 y 33.796 rs respectivamente, lo que genera para 1710 un excedente de 8.300 rs y según anotaciones de los monjes 3.000 rs en 1713, si bien para este trienio la suma del efectivo y los derechos iguala ya al alcance, por lo que no podemos explicar la procedencia de este exceso. Además en 1713 quedan depositados en el arca 462 rs cuyo origen es la redención de un foro. Así pues, de acuerdo con las anotaciones contenidas en el libro en 1713 el importe total de efectivo ascendería a 26.462 rs, si bien a nuestro entender su cuantía sería de 23.462 rs.

Los trienios siguientes entre 1717 y 1724 presentan alcances negativos e información clara acerca de las deudas del monasterio y de la cobertura de las mismas, a diferencia de lo que ocurría en el siglo anterior, en que la información sobre las deudas era escasa y contradictoria¹⁵. Comentamos a modo de ejemplo la información suministrada en 1717: debe el monasterio al depósito, entendemos que por utilizar efectivo allí acumulado, 41.459 rs, a Valladolid y Roma por los situados, 13.059 rs y tiene otras deudas cuyo importe asciende a 25.812 rs, importe que iguala al alcance. Así pues la cuantía total de las deudas es de 80.330 rs. Para hacer frente a las mismas cuentan con derechos frente a

¹⁵ En los estados correspondientes al siglo XVII era habitual encontrar anotaciones en las que se indicaba que el monasterio no tenía deudas, pero que si las tenía las podía pagar.

la cillerería y a las granjas por importe de 56.518 rs y con el alcance de 25.812 rs. Observamos que se reconoce como deuda un importe igual al alcance que entendemos se origina como consecuencia de la realización de gastos que no han sido satisfechos pero a la vez es contabilizado como derecho al ir contra el recibo del trienio siguiente. La suma de derechos excede a las deudas en 2.000 rs que son considerados sobras. Llama nuestra atención que en una situación deficitaria como la que se presenta en este estado en la que el monasterio carece de efectivo y presenta cuantiosas deudas aun se reconozca un exceso, en este caso, derechos por importe de 2.000 rs. En los estados siguientes la información que se presenta es similar¹⁶, desglosando las deudas contraídas por el monasterio y su capacidad para afrontarlas, pudiendo apreciar que algunas se mantienen a lo largo del tiempo, y generándose siempre un exceso denominado sobras. Acerca de la cancelación de las deudas no se proporciona información en el estado y sólo podemos pensar que se abonan pues no figuran en los estados siguientes.

En 1727 la información que se proporciona es muy confusa, pues se reconocen deudas por importe de 185.408 rs de las cuales 145.502 rs es el alcance, en este caso positivo, pero que se considera una obligación más. Para satisfacer estas deudas existe dinero en efectivo por importe de 179.914 rs, cuantía superior al alcance pero de la que desconocemos su origen y 10.494 rs en derechos.

A partir de 1730 el monasterio consigue alcances positivos, no tiene deudas e intensifica su actividad financiera. Durante estos años la información sobre el arca de la comunidad presenta las siguientes características: se indica la cuantía de dinero depositado cuyo origen son censos, redención de rentas u otros depósitos y se indica la parte del alcance que queda en efectivo y en derechos que siempre supera el importe de dicho alcance, siendo considerado este exceso como sobras¹⁷. Con relación a los censos señalar que en la mayoría de los trienios encontramos información acerca de censos redimidos e invertidos a excepción del periodo 1759-1771 y entre 1791-1799. Además entre 1753 y 1756 aparecen depositados en el arca 50.000 rs cuyo destino es la realización de obras y en 1741 y 1747 aparecen depositadas cantidades en torno a los 2.000 rs que no han podido ser recaudadas por el colector en ese trienio, siendo pagadas posteriormente. No obstante, todas estas cuantías depositadas en el arca de manera puntual no se consideran a la hora de contabilizar la parte de efectivo y derechos que igualan al alcance.

Por último señalar que se proporciona información acerca de los derechos que tiene el monasterio frente a terceros, diferentes a los que ostenta frente a las granjas para satisfacer el alcance. Así y como consecuencia de prestar el importe depositado para el monte de piedad al General Reformador para imprimir misales, el monasterio reconoce un derecho de cobro desde 1756 hasta 1767. En 1771 se informa acerca de un derecho frente un arrendatario y en los dos estados siguientes se reconoce como tal el dinero que tiene en su poder un monje que está en Madrid defendiendo los intereses del monasterio en un pleito. Por último señalar que en 1799 el monasterio realiza préstamos que como

¹⁶ Es destacable que en 1724 se depositan 2.500 rs del capital de un censo que se retiran en 1727 para construir dos casas en el puerto de Marín (Pontevedra).

¹⁷ El importe de las sobras es constante ascendiendo a 4.000 rs.

tales figuran en las partidas de gasto, en concreto al rey para financiar la guerra, se le da 25 arrobas de plata de los adornos de la iglesia y se le prestan 300.000 rs de los que sólo se desembolsan 100.000 rs. A las religiosas de Ferreira se le prestan 40.000 rs, por lo que el gasto final que figura es de 140.000 rs, si bien en el epígrafe destinado al arca de la comunidad únicamente reconoce como derecho los 40.000 rs, por lo que entendemos que lo aportado a la corona es un donativo que el monasterio no puede recuperar.

En definitiva, podemos señalar que a partir de 1730 se produce una mejora de la situación financiera del monasterio a la vez que observamos que la información proporcionada es más clara y concisa.

5. Análisis del movimiento de productos agrícolas

En el libro de estados del monasterio se facilita información sobre el movimiento de cereales, sobre todo del centeno, trigo y maíz. Es en el estado de 1692 cuando aparecen por primera vez datos acerca del maíz, planta que comienza a ser introducida en Galicia a principios del XVII y que en la zona litoral y con menor intensidad en el interior supuso un cambio importante en el sistema de producción agrario al posibilitar incrementar el número de cosechas y el rendimiento de las mismas. En los estados correspondientes al siglo XVIII la información que figura sobre este cereal aparece junto con la del producto al que sustituye, el mijo, sin que podamos diferenciar lo que concierne a cada uno, si bien se aprecia un incremento considerable de la producción. Debido a que la información sobre el maíz aparece mezclada con la del mijo y a que su peso dentro de la producción de áridos del monasterio es poco significativa, hemos obviado un análisis en detalle del mismo.

La información que se suministra de cada producto hace referencia al alcance del trienio anterior, al recibo, al gasto y al alcance final. El recibo está compuesto por la totalidad de los ingresos de los prioratos y de la casa central, cuyo origen es fundamentalmente el cobro de rentas y diezmos y, en el caso del trigo, la adquisición. La unidad de medida utilizada para cuantificar lo recaudado era la fanega que, para la realización del trabajo hemos pasado a kilos¹⁸. Bajo la denominación de gastos se recoge el empleo dado al producto tanto en los prioratos como en las oficinas de la casa central. El centeno se destina mayoritariamente al mercado, mientras que el trigo es enviado por los prioratos a la casa central para la elaboración de pan blanco destinado al consumo interno. Otros empleos dados a los productos recaudados son el pago de salarios, limosnas, portes, etc. Podemos señalar que la información proporcionada sobre los gastos difiere en función del producto. Así, observamos que en el caso del trigo y del maíz, dado que las recaudaciones son menores su destino se concreta en dos o tres partidas por lo que la información es más escueta que en el caso del centeno. Sirva a modo de ejemplo la información que se suministra en el estado de 1759 sobre el trigo, y que hace referencia al ingreso, al consumo por parte de los monjes, a la cantidad vendida y a la destinada a

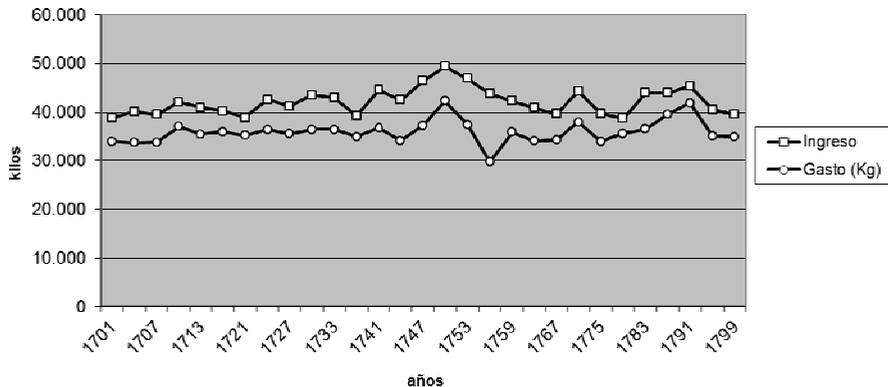
¹⁸ En esta época para medir los cereales se utilizaba la fanega, medida de capacidad que variaba de unas zonas a otras. En la circunscripción de Oseira una fanega de cereal equivalía a 70 kilogramos.

sembrar. Por último se informa del alcance. En el caso del centeno, además de informar acerca del ingreso y del alcance se indica a cuanto ascendió el consumo, lo destinado a limosnas, al pago de salarios, a la siembra, a la venta y las cantidades condonadas a los colonos de las granjas.

Al igual que hicimos al estudiar el movimiento de dinero, dado los cambios que se dan en el número de años que se incluyen en los diferentes estados, hemos optado por calcular los ingresos y gastos anuales, prorrateando los datos relativos a cada estado en función del número de años al que corresponde realmente.

Analizando la recaudación y el gasto de trigo a lo largo del siglo, como se observa en el Gráfico 5, podemos afirmar que en todo momento el consumo se ajusta a lo ingresado, sin que en ningún momento lo sobrepase, situándose los ingresos anuales en torno a los 42.000 Kg y los gastos alrededor de los 36.000 Kg. Cabe resaltar el importante aumento que se produce en el recibo en el periodo 1747-1753, llegando a ser la recaudación media anual de 49.467 Kg. Este incremento se acompaña en los dos primeros trienios de un aumento del gasto, si bien en el estado correspondiente a 1753 se aprecia una notable disminución del mismo, pasando de un gasto medio anual en 1750 de 42.350 kg a 24.990 Kg en 1753.

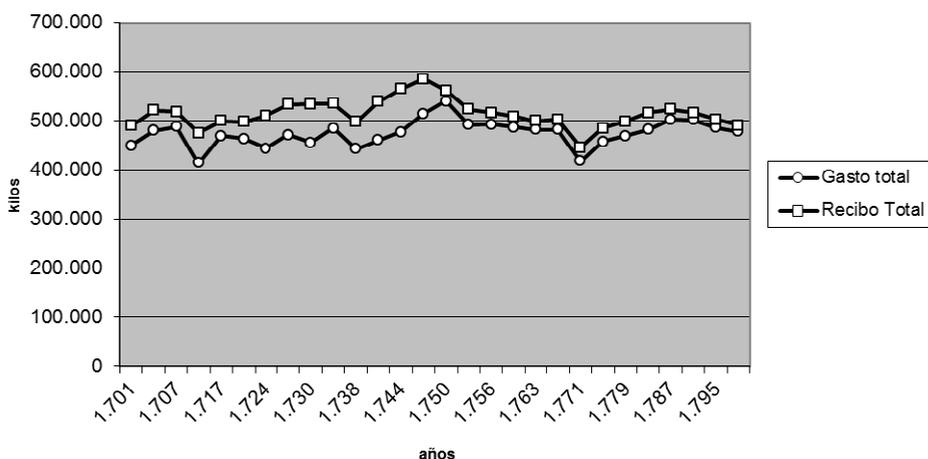
Gráfico 5. Evolución de los ingresos y gastos de trigo



Comparando los consumos de trigo que se realizan en los estados correspondientes a 1750 y 1753 observamos que para el trienio correspondiente al estado de 1750 se destinan a consumo de los monjes 39.200 Kg más que en el periodo siguiente, a la venta 3.640 Kg más y además en el estado de 1750 aparece un gasto bajo el epígrafe de perdón y rebaja que no figura en 1753 de 9.170 Kg, que corresponde a la condonación del pago de rentas a los campesinos de distintos prioratos por no haber obtenidos frutos debido al granizo y a las heladas. De ello podemos deducir que ante disminuciones en los ingresos se produce ajustes en los gastos siendo el consumo interno la partida que presenta una mayor sensibilidad (Gráfico 5).

En el Gráfico 6 se analiza la evolución de los ingresos y gastos de centeno, pudiendo señalar un comportamiento sin grandes alteraciones a lo largo del tiempo, situándose la recaudación media anual en torno a los 514.000 Kg; por su parte los gastos totales se sitúan alrededor de los 475.000 Kg. Como podemos observar los gastos se sitúan siempre por debajo de los ingresos si bien la diferencia entre estas magnitudes se ve disminuida en el periodo 1750-1759 debido a una minoración de los ingresos y a una escasa reducción del gasto, sin que, en lo que resta de siglo, se vuelvan a generar alcances tan cuantiosos como en la primera mitad del mismo. Si analizamos en profundidad el comportamiento de los ingresos observamos un crecimiento de los mismos en el periodo 1738-1763, donde las recaudaciones medias de centeno superan los 500.000 Kg., produciéndose un nuevo repunte aunque de menor intensidad en el periodo 1779-1795.

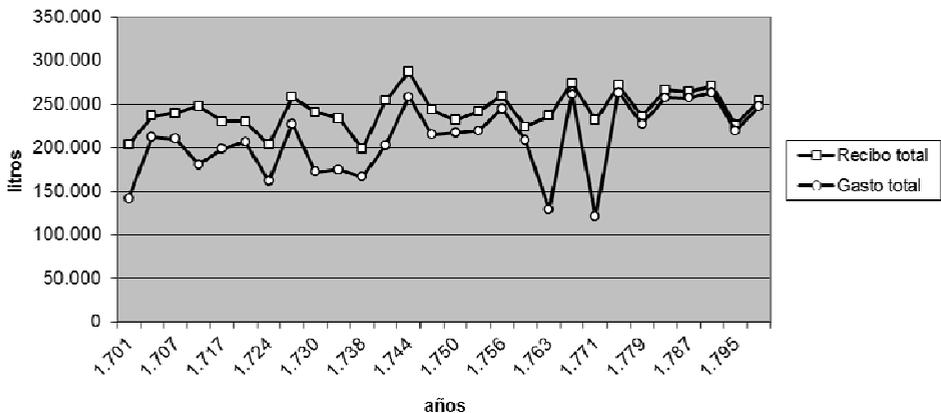
Gráfico 6. Evolución del ingreso y del gasto de centeno



Observando el comportamiento de los gastos podemos señalar lo siguiente: el consumo de los monjes presenta uniformidad a lo largo del siglo, situándose en torno a los 80.000 Kg, si bien observamos un importante repunte en 1750 en el que esta partida de gasto asciende a 135.497 Kg, lo cual viene motivado, no sólo porque se produce un incremento en el consumo de centeno por parte de la comunidad, sino también por la condonación de cobro de la renta a los aforados debido a la mala cosecha. Con respecto a la limosna apreciamos que hasta 1750 esta se sitúa por encima de los 40.000 Kg y a partir de ese momento desciende superando este importe únicamente en 1775. Así pues, podemos afirmar que ante años de mala cosecha como los incluidos en el estado presentado en 1750 los monjes incrementan sus donativos, ya sea condonando renta o incrementado la limosna. Con relación a las ventas observamos que entre 1747 y 1767 estas se sitúan a un nivel superior al existente hasta el momento, coincidiendo con una disminución de los ingresos y en consecuencia de los alcances, debido al importante peso que suponen las ventas en el total de los gastos. Así pues, ante una disminución del recibo de centeno observamos una contención del consumo y de la limosna pero un mantenimiento por encima de la media de las ventas.

Otro de los productos a través del cual se cobran las rentas es el vino¹⁹, de gran importancia en este monasterio por su localización geográfica en la zona vitivinícola del Ribeiro. El ingreso de vino procede de la recaudación que del mismo se hace en los prioratos, donde una vez detraído lo necesario para el consumo de los monjes que habitan en él, es enviado a la casa central. Una vez recibido el vino en la bodega del monasterio, se detrae lo necesario para cubrir las necesidades de los habitantes del cenobio, consumo, pago de salarios, limosnas, pensiones, alcance... y el resto se destina al mercado. Las partidas más relevantes son el consumo interno y la venta, representado cada una de ellas el 24% y el 68% del total gastado. Analizando la evolución de los ingresos y gastos a lo largo del siglo (Gráfico 7), podemos señalar con respecto a los ingresos, que si bien presentan constantes oscilaciones, se aprecia un crecimiento de los mismos a partir de 1741, pues hasta ese momento la recaudación media era de 229.680 litros incrementándose hasta alcanzar una media de 251.643 litros, situación que se mantiene hasta el final de siglo. Tal como se aprecia en la gráfica la evolución de los gastos se ajusta a la de los ingresos, sin que llegue a sobrepasarla, pudiendo destacar dos cuestiones; en primer lugar las modificaciones que sufren los alcances a lo largo del siglo, situándose en el periodo 1701-1741 en torno a los 72.000 litros y en los últimos años de siglo las cuantías de los alcances rondan los 33.000 litros. Si tenemos en cuenta que el nivel de ingresos muestra una tendencia creciente y que como veremos posteriormente el nivel de consumo no sufre importantes oscilaciones, podemos afirmar que la reducción de los alcances tiene su causa en un incremento de las ventas. Con respecto a estas reservas indicar que según consta en las anotaciones del libro de estados están depositadas tanto en la bodega de la casa central, como en los prioratos; incluso algunas de estas cantidades no se hacen efectivas quedando registradas como derechos a cobrar.

Gráfico 7. Evolución de los ingresos y gastos de vino



¹⁹ La unidad de medida utilizada para el vino es el moio, que en esta zona equivale a 128 litros.

En segundo lugar, señalar el importante descenso del nivel de gastos que se aprecia en los estados presentados en 1763 y 1771, y que se debe a un descenso de las cantidades destinadas a la venta, tal como se aprecia en la gráfica siguiente. Así mismo se puede comprobar que el principal destino del vino recaudado es el mercado, tal como señalamos anteriormente. Si bien cabe pensar que el incremento de las cantidades comercializadas se traduce en un incremento del recibo de dinero no podemos afirmar tal extremo, pues observamos al estudiar la evolución de los precios del vino importantes fluctuaciones.

6. Conclusiones

El estudio de los datos contenidos en el libro de estados para el periodo comprendido entre 1701 y 1799 nos permite señalar lo siguiente:

- Se observa un incremento notable de las cantidades de dinero ingresadas por el cenobio desde 1763 hasta el final del periodo estudiado, cuyo origen es fundamentalmente la venta de centeno y de vino, observando con respecto al primero un mantenimiento de las cantidades vendidas, pero un aumento de las cantidades de dinero recaudado lo que apunta a un incremento notable de los precios de este producto. Con respecto al vino asistimos a un incremento de las cantidades destinadas a la venta, si bien no podemos afirmar que provoquen un incremento de los ingresos de numerario pues los precios son muy fluctuantes.
- Con relación a los gastos constatamos el mayor importe de los gastos mayores sobre los ordinarios, que, a nuestro entender, no más que la confirmación de la bonanza económica que vive el monasterio y que le permite, una vez cubiertas sus necesidades de subsistencia, atender otras cuestiones como acometer obras o litigar para defender su patrimonio, partidas que por otra parte son las que presentan una mayor sensibilidad ante variaciones de los ingresos.
- La buena situación económica que vive el monasterio se refleja también en la situación del arca de la comunidad que a partir de 1730 deja de presentar una situación deficitaria.
- Hemos observado que el principal destino del trigo es el consumo interno siendo ésta la partida que presenta mayor sensibilidad ante modificaciones en los ingresos.
- El estudio del movimiento de centeno nos ha permitido constatar la labor social realizada por el clero durante el periodo de estudio, pues frente a los años de malas cosechas se incrementan los donativos y la limosna, si bien se intentan mantener el mismo nivel de ventas, lo que lleva implícito una disminución de los alcances, lo cual sugiere el interés de los monjes por mantener el nivel de ingresos de dinero. Si a esto le unimos el incremento de precios que se observa en estos años, podemos afirmar que los monjes, tras auxiliar a los colonos que trabajan sus tierras, gestionan sus productos con la finalidad de obtener beneficios.

Bibliografía

- Archivo del Monasterio de Oseira (1786). Definiciones cistercienses de la Sagrada Congregación de San Bernardo, y Observancia de Castilla de la Orden del Císter para España.
- Archivo del Monasterio de Poio. Libro de Estados para el Capítulo General (1614-1832).
- Archivo Historico Nacional: Definiciones de los Capítulos Generales de la Congregación de Castilla (1654-1687). Manuscrito 16536.
- Rivero Fernández, D.; Gallego Rodríguez, E. y Ramos Stolle, A. (2006). "Análisis económico contenido en el Libro de Estados del Monasterio de Oseira (1614-1698)". *XIII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Burgos.
- Hernández Esteve, E. (1990). "La investigación contable en los archivos históricos. Reflexiones y experiencias personales". Curso de Verano *Desarrollos actuales de la contabilidad*. Universidad de Valladolid, Vicerrectorado Campus Universitario de Burgos y Ayuntamiento y Diputación de Burgos.
- Rivero, D.; Gallego, E.; Ramos, A. y Tua, J. (2005). *El Monasterio de Santa María la Real de Oseira. Economía y contabilidad monásticas en la transición del Antiguo al Nuevo Régimen*. Ourense: Ed. Diputación Provincial de Ourense.

IL FENOMENO ABACHISTICO A SUPPORTO DEI CAMBIAMENTI SOCIO-ECONOMICI. AREZZO TRA IL XIII ED IL XVI SECOLO

Maria Pia Maraghini¹
maraghini@unisi.it

Università di Siena (Italia)

fecha de recepción: 08/03/2011
fecha de aceptación: 30/06/2011

Resumen

Este artículo indaga sobre los orígenes de la contabilidad con el objetivo de analizar el comportamiento económico. En particular, se examinan los primeros lugares específicamente dispuestos y organizados para la enseñanza del conocimiento contable así como los medios de estudio para su transmisión: las escuelas y los libros de ábaco. Ampliamente extendidos en Italia entre los siglos XIII y XVI tenían la finalidad de transmitir, por un lado, el conocimiento generalmente difundido como matemática práctica y, por otro, las técnicas para realizar operaciones aritméticas y las reglas prácticas para la resolución de problemas comerciales y financieros.

El objetivo de esta investigación es profundizar en el estudio de las escuelas y de los libros de ábaco evidenciando el papel desempeñado en el origen de la contabilidad y en el desarrollo económico y social en la época medieval y los primeros siglos del Renacimiento.

Con este fin, el estudio se basa en algunas evidencias sobre la evolución de los estudios y las escuelas de ábaco en Arezzo (Toscana, Italia) entre los siglos XIII y XVI. Combinando evidencias similares con el análisis teórico el estudio revela la contribución de la tradición del ábaco en el mejor desarrollo de la vida pública en época medieval y renacentista. La constatación de esta contribución ha sido la base del creciente interés mostrado hacia la cultura del ábaco por las autoridades locales de la época.

Palabras clave: Escuelas de ábaco; Libros de ábaco; Orígenes de la contabilidad; Historia de la contabilidad; Desarrollo económico y social.

¹ Dipartimento di Studi Aziendali e Sociali, Facoltà di Economia, Università di Siena, Piazza S. Francesco n° 8, 53100 Siena (Italia).

Abstract

This paper focuses on the "origins" of the book-keeping art which aims to record economic behaviour. In particular, this research investigates the early specific "places" arranged and organized to teach the accounting knowledge and the primitive "means" of study with which it could be handed over: the abacus schools and books. They prevalently spread in Italy between XIII and XVI century with the aim of transferring the knowledge generally defined as "practical maths", such as the techniques to do arithmetic operations and practical rules to solve commercial and financial questions.

The objective of this research is to further investigate the study of abacus schools and books, in order to recover and highlight the role held by the abacus phenomenon in the origins of the "accounting art" and, in general, the role of the "abacus tradition" for the economic and social development of the society during the medieval and renaissance period.

To achieve this goal, the study relies upon some evidences from Tuscany (Italy) between XIII and XVI century. By combining theoretical and empirical insights, the analysis points out the contribution the abacus tradition has given to the better development of public life in the city-republic during the medieval and renaissance period, that is to say to the best and most effective exercise of duty and civic right. This contribution has been the basis to the growing interest shown towards the abacus culture by the then city-republic authorities.

Keywords: Abacus schools; Abacus books; Medieval and renaissance period; Origins of the "accounting art"; Economic and social development of the society.

Riassunto

La presente ricerca indaga sulle "origini" dell'*arte contabile* tendente a memorizzare i comportamenti economici. In particolare, essa esamina i primi "ambienti" specifici predisposti e organizzati per l'insegnamento delle conoscenze contabili e i "mezzi" di studio per il loro trasferimento: le scuole e i libri d'abaco. Diffusisi prevalentemente in Italia tra il XIII ed il XVI secolo, essi avevano il principale scopo di trasmettere quelle conoscenze generalmente definite di "matematica pratica", quali le tecniche per eseguire le operazioni aritmetiche e le regole pratiche per la risoluzione di problemi commerciali e finanziari.

L'obiettivo della ricerca è quello di approfondire lo studio delle scuole e dei libri d'abaco, evidenziandone il ruolo rivestito nella "genesì" della contabilità per le aziende e, quindi, nel più generale sviluppo socio-economico in epoca medioevale e nei primi secoli del Rinascimento.

A tal fine, la ricerca si avvale anche di alcune evidenze inerenti il processo evolutivo subito dallo studio e dalle scuole d'abaco in Arezzo (Toscana, Italia) dal XIII al XVI secolo. Combinando simili evidenze con l'analisi teorica, la ricerca rileva, in particolare, il contributo offerto dal fenomeno abachistico al migliore svolgimento delle funzioni degli attori della vita pubblica nei comuni in età medioevale e rinascimentale. L'effettiva consapevolezza di tale contributo ha costituito il fondamento del considerevole e crescente interesse mostrato nei confronti della cultura dell'abaco dalle allora autorità comunali.

Parole chiave: Scuole d'abaco; Libri d'abaco; "Genesi" della contabilità per le aziende; Sviluppo socio-economico in epoca medioevale e nei primi secoli del Rinascimento.

1. Introduzione

La presente ricerca indaga sull'evoluzione del contenuto scientifico-operativo degli studi di contabilità. Essa prende avvio da un assunto di base oramai generalmente riconosciuto, ovvero che i cambiamenti delle condizioni socio-economiche di una qualunque comunità determinano –o comunque impattano su– lo sviluppo dei presupposti teorici e delle meccaniche d'uso delle rilevazioni contabili inerenti i fatti economico-aziendali. Nondimeno, questo stesso sviluppo, dal canto suo, contribuisce fortemente alla produzione dei citati cambiamenti: in particolare, come evidenziato da G. Catturi (1989), il dato contabile, essendo capace di trasferire informazioni, assume rilevanza anche come strumento di trasmissione di cultura da una comunità di individui ad un'altra, poiché i modelli di comportamento, l'insieme delle credenze, dei valori, delle norme e dei presupposti che formano il substrato di ogni cultura trovano frequente traduzione nei dati evidenziati nei conti.

Nello specifico, l'analisi indaga la sopracitata correlazione in riferimento alle "origini" dell'*arte contabile* tendente a memorizzare i comportamenti economici. Gli storici della ragioneria concordano nel ritenere che questa si generò e si diffuse come conseguenza dell'ampia portata e significatività dei cambiamenti delle condizioni socio-economiche realizzatisi nel periodo che va dal XIII al XVI secolo, sebbene le conoscenze in quel settore non fossero ignote all'antichità².

L'obiettivo proposto ha riguardato già molte ricerche di storia della ragioneria. In esse, tuttavia, la correlazione in oggetto è stata perlopiù verificata con lo studio delle documentazioni contabili del tempo considerato, variamente riferite a mercanti, ad amministrazioni pubbliche e/o ad aziende domestico-patrimoniali, dimostrando il contributo da esse offerto allo sviluppo della contabilità aziendale, nonché evidenziando il ruolo da esse rivestito nel cambiamento culturale delle comunità di riferimento³. In effetti, in origine la "scienza dei conti" si instaura e si diffonde proprio nella pratica quotidiana: le conoscenze contabili potevano essere apprese solamente sul campo, dall'uso ripetuto di tali metodologie od affiancando il mercante o qualunque altro soggetto incaricato di "tenere i conti"⁴. Ben presto, tuttavia, i già citati cambiamenti fanno avvertire la necessità di assicurare una maggiore diffusione delle conoscenze e competenze contabili e, quindi, il bisogno di predisporre e organizzare appositi "ambienti" per il loro insegnamento e i "mezzi" di studio per il loro trasferimento.

La nascita delle scuole e libri d'abaco, diffusisi prevalentemente nel nostro paese tra il XIII ed il XVI secolo con lo scopo di trasmettere quelle conoscenze generalmente definite di "matematica pratica", quali le tecniche per eseguire le operazioni aritmetiche e le regole pratiche per la risoluzione di problemi commerciali e finanziari, sembra voler offrire una

² Cfr. F. Besta (1932); F. Melis (1950); V. Masi (1963).

³ Fra di esse citiamo, in particolare, R. De Roover (1974), il quale evidenzia come la partita doppia fu uno dei fattori che influenzarono la Rivoluzione commerciale iniziata nel secolo XIII, con il radicale cambio nello schema del commercio internazionale e la conversione dei grandi mercanti da itineranti a sedentari.

⁴ Sull'argomento si confrontino, in particolare, A. Riparbelli (1952) e S. Pezzoli (1977).

risposta a una simile esigenza⁵. E' in tali "luoghi" che si diffondono i primi rudimenti della ragioneria, prima ancora che la codificazione avvenuta per opera di Fra' Luca Pacioli le conferisse un'autonoma dignità teorica e ponesse le basi della sua diffusione europea⁶.

Le scuole e i libri d'abaco hanno generalmente ricevuto una minore attenzione nell'ambito degli studi di storia dell'educazione scolastica pre-universitaria nel Rinascimento, più incentrati ad approfondire la formazione grammaticale e la diffusione delle conoscenze linguistiche e umanistiche⁷. Tali scuole e libri sono perlopiù indagati nell'ambito degli studi di storia della matematica⁸. Tuttavia, come evidenziato da W. Van Egmond (1980: 12) facendo particolare riferimento ai trattati d'abaco, "il loro valore e interesse non si limita solamente al campo specifico della storia della matematica. Da essi possono trarre notevole vantaggio anche gli storici interessati a molti altri aspetti della vita rinascimentale italiana" (*trad. ingl.*). L'Autore sottolinea, quindi, la necessità di approfondirne ed estenderne lo studio ad ulteriori campi di indagine.

In ambito economico-aziendale, alcuni studiosi hanno esaminato l'influenza indiretta esercitata dai libri d'abaco sulla concezione della vita economica rinascimentale e sullo sviluppo della cultura contabile⁹. Tuttavia, sembra mancare ancora, nell'ambito degli studi di storia della ragioneria, un più ampio approfondimento riguardante i trattati di "matematica pratica" e, ancor più, le scuole, o "botteghe", all'interno delle quali venivano insegnate le conoscenze ad essa relative.

Sulla base delle considerazioni sin qui esposte, la presente analisi ha l'obiettivo di meglio indagare lo studio delle scuole e dei libri d'abaco, allo scopo di recuperare e far risaltare il ruolo rivestito dal fenomeno abachistico nella "genesì" dell'*arte contabile*. Più in particolare, l'indagine fa parte di un più ampio percorso di ricerca tendente a verificare e confermare, in una prospettiva longitudinale, la correlazione esistente tra scuole e libri d'abaco e i cambiamenti socio-economici del periodo a cavallo tra il Basso Medioevo e il Rinascimento, evidenziando così il contributo "indiretto" allo sviluppo della contabilità aziendale (Figura 1).

⁵ Volendo mettere delle date, il periodo "classico" della cultura dell'abaco va dal 1202, l'anno in cui Leonardo Pisano, detto Fibonacci, termina di scrivere il *Liber abaci*, al 1494 l'anno di stampa a Venezia della *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et proportionalità* di Luca Pacioli.

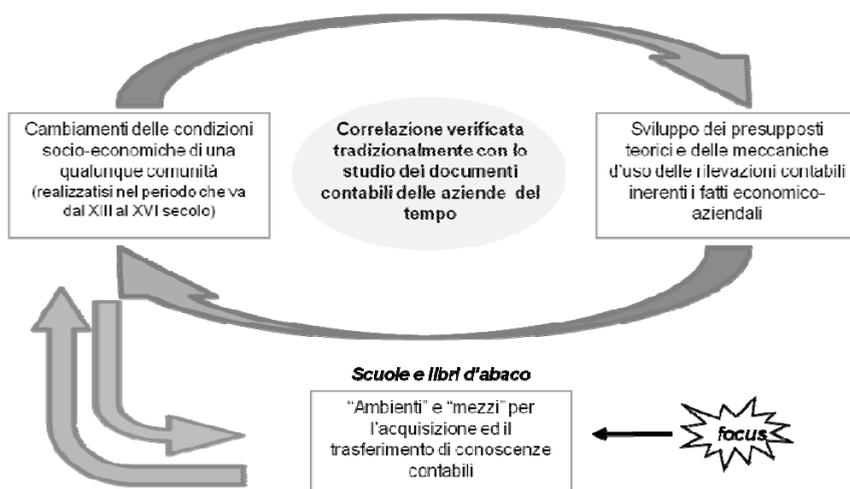
⁶ Sul tema si confrontino, più approfonditamente, E. Hernandez Esteve (2001) e G. Catturi (1997).

⁷ Cfr. E. Garin (1957) e P.F. Grendler (1989).

⁸ Fra questi, si vedano, ad esempio: L. Franci (2003) e E. Ulivi (2004).

⁹ Si vedano in tal senso: U. Tucci (1994), C. Antinori (2002), nonché i contributi raccolti in: M. Morelli e M. Tangheroni (1994).

Figura 1. Obiettivo generale della ricerca



L'ampiezza dell'oggetto di indagine e la rilevanza delle finalità specifiche della ricerca si pongono alla base della necessità di cercare di limitare quantomeno il campo di analisi. Nello specifico, è stata effettuata la scelta di procedere alla "sola" considerazione delle scuole e dei libri d'abaco diffusi in Toscana tra il XIII ed il XVI secolo. In effetti, come affermato da Black R. (1996: 167), tutta la Toscana, attraverso il Medioevo e il Rinascimento, "è stata un fertile terreno per la crescita delle istituzioni culturali e per l'emergere delle discipline scolastiche". Essa, inoltre, è stata l'ambiente di pubblicazione del primo libro d'abaco riconosciuto come tale (il *Liber Abaci* del Fibonacci) e l'effervescenza dell'attività esercitata dagli alacri mercanti toscani è stata il fecondo substrato per consentire al Pacioli di apprezzare tutta l'importanza del metodo della partita doppia. Ancor più nello specifico, vengono analizzate, in ottica comparata, le differenti evoluzioni socio-economiche verificatesi nelle aree di Arezzo, Firenze e Siena in epoca rinascimentale, correlandole con la diffusione delle scuole e dei libri d'abaco in quei medesimi territori, allo scopo di indagarne le reciproche relazioni.

In tale ambito, la presente analisi si sofferma, in particolare, nell'evidenziare il contributo offerto dal fenomeno abachistico al migliore svolgimento delle funzioni degli attori della vita pubblica nei comuni in età medioevale e rinascimentale, ovvero ad un più efficace quotidiano esercizio del dovere e del diritto civico. Un apporto, quest'ultimo, che, come abbiamo avuto modo di documentare in riferimento al caso di Arezzo tra il XIII e il XVI secolo, ha costituito il fondamento del considerevole e crescente interesse mostrato nei confronti della cultura dell'abaco dalle allora autorità comunali.

2. Le scuole e i libri d'abaco

Il termine "scuole d'abaco" viene impiegato come appellativo di quegli "ambienti" che tra il XIII ed il XVI secolo e perlopiù in Italia, venivano organizzati per l'apprendimento di

quelle conoscenze generalmente definite di “matematica pratica”¹⁰. In esse, i maestri d’abaco (*magistri abaci*) istruivano i loro allievi nell’aritmetica, nella geometria, negli studi elementari a carattere commerciale e, perfino all’occasione, all’agrimensura. In tal senso, la scuola d’abaco aveva in prevalenza lo scopo di preparare all’esercizio di attività mercantili, commerciali e artistiche. Come sottolineato da E. Ulivi (2002), essa “veniva comunque frequentata anche da ragazzi di famiglia nobile e da che desiderava proseguire gli studi per intraprendere poi una professione”¹¹.

Il sorgere delle scuole d’abaco si ricollega all’incredibile sviluppo economico realizzatosi nel periodo che va dal XIII al XVI secolo, la cui portata fu tale da giustificare l’uso del termine di *Rivoluzione commerciale* per indicare la complessa serie di innovazioni nel modo di fare affari. Migliorarono i mezzi di trasporto e le vie di terra, la velocità e la sicurezza degli spostamenti, determinando un’intensificazione dei traffici mercantili, ossia un aumento della quantità dei beni scambiati e dell’ampiezza dei legami commerciali. A ciò occorre sommare lo sviluppo delle compagnie (ovvero di partnership fra più mercanti) e delle assicurazioni che limitavano il rischio del trasporto delle merci, l’evolversi delle banche, anche internazionali, l’elaborazione di strumenti finanziari tali da favorire i pagamenti anche senza l’uso di denaro, quali le lettere di credito e le lettere di cambio, e, non da ultimo, la crescente protezione dei contratti e della proprietà da parte dei governi. Un simile sviluppo ebbe degli effetti anche di tipo sociale determinando il graduale passaggio da una società agricola ad una urbana caratterizzata dalla contrapposizione tra “nuovi ricchi” e “vecchia nobiltà terriera”. Oltre allo *status* del “mercante”, cambiò anche la tipologia delle attività da esso svolte: egli era sempre meno direttamente impegnato nel trasporto e nello scambio di beni, bensì a gestire persone differenti che si occupavano dei vari singoli compiti, nonché nella gestione finanziaria, amministrativa e contabile.

E’ nell’ambito di questo scenario che si sviluppa la contabilità aziendale, intesa come “l’arte di tenere i conti”, determinata proprio dall’esigenza di riuscire ad accertare e dimostrare, a sé e ad altri (da cui l’espressione “rendere il conto”), la quantità dei beni apportati, prodotti, consumati, scambiati o ceduti, e, soprattutto, l’esistenza di crediti e di debiti fra due soggetti, come conseguenza di reciproche rimesse di merci o di denaro¹². In realtà, le prime forme di scrittura concernenti la rilevazione di fatti economici

¹⁰ Nel passato, lontano e recente, l’ $\alpha[\beta\alpha\chi$ o $\alpha[\beta\alpha\psi\iota\omicron\nu$ dei greci, l’*abacus* dei romani, l’*abbaco* medievale, fino agli anni di Gerberto d’Aurillac, aveva significato uno strumento ausiliare nei calcoli numerari, diversamente organizzato da periodo a periodo, ma sempre costituito di un piano suddiviso in colonne e congruamente segnato, in cui si spostavano dei gettoni: e in quella accezione il grande tavolo e ognuna delle tavolette accennate erano appunto un *abbaco*. Cfr. A. Dupont (1929).

¹¹ In generale sulla scuola in Italia nei secoli XIV-XVII si veda P.F. Grendler (1989).

¹² Cfr. G. Catturi (1989: 83 e segg.). Come precisato da A. Saporì (1997, 142): “... nessun atto di contenuto economico, non dico di notevole importanza, ma di qualche rilievo, sfuggì alla registrazione. In primo luogo il mercante affidò questa registrazione al notaio, [...] Poi il mercante provvide a tener nota di ogni suo negozio nei libri di commercio, se del caso, e sempre in quaderni particolari, detti «segreti», ove segnò anche, giorno per giorno, le spese domestiche, gli avvenimenti famigliari, sovente quelli cittadini, talvolta gli eventi di altri paesi, venuti a sua conoscenza. [...] Tutto ciò risulta accertato, come realtà di fatto, dal materiale rimasto; ed è altrettanto provato che gli uomini del tempo ebbero la consapevolezza della necessità di tutte quelle scritture, senza le quali si riteneva di

furono slegate, frammentate e non ordinate: si trattava di registrazioni confuse e strettamente personali il cui obiettivo era esclusivamente quello di tener memoria degli affari che venivano intrapresi, tant'è che i libri contabili assumevano, appunto, la funzione di veri e propri "memoriali", perciò spesso denominati "ricordanze", "diari", o "cronache". Successivamente, lo sviluppo dei traffici commerciali e la loro ampiezza non più solo locale, hanno richiesto "attrezzature" e tecniche di calcolo più complesse, nonché modalità di registrazione più organiche e sicure¹³.

Sulla base delle precedenti riflessioni è facile intuire come i mercanti della neo-costituita società urbana presero ad avvertire la necessità di procurarsi la conoscenza della scrittura e di apprendere le principali nozioni del calcolo, specie quello applicato agli affari, nonché avevano l'interesse a che tali conoscenze potessero essere insegnate ai loro figli, che soprattutto in età medioevale erano chiamati a calcare l'ombra del padre¹⁴.

Come ricordato da A. Saporì (1997: 139), il quale a sua volta riporta le risultanze accennate dallo studioso belga H. Pirenne (1929), la ricerca delle sopracitate competenze si concentrò, in primo luogo, sui "monasteri, presso gli uomini di chiesa, che negli anni dell'estrema mortificazione avevano conservato un po' dell'antico patrimonio del sapere; venutosi sempre più delineando il contrasto sul programma d'insegnamento, tra le esigenze pratiche del mercante e le preoccupazioni di ordine spirituale degli ecclesiastici, si passò, almeno da parte dei mercanti più ricchi, alla docenza a domicilio, fatta da chierici stipendiati (e quindi privi di autonomia didattica), e poi da laici, a mano a mano

rimanere vittime dell'altra parte contraente, in caso di affari, e di esser traditi dalla memoria in tutto ciò che giovasse, o comunque fosse opportuno, di ricordare". A testimonianza di ciò, l'Autore (p. 143) cita anche una quantità di testi letterari tra cui quello dell'anonimo genovese del secolo XIII: "*... ma sempre a regordar te voi de scrive ben li fatti toi; però che non te esan de mente, tu li scrivi incontanemente; [...] chi è peigro fazeor e lento in so fatti scrive, senza dano e senza error no po' lungamente vive*" (A. Schiaffini, 1929: 11).

¹³ In merito alle differenti "attrezzature", A. Saporì (1997: 141) così si esprime: "Orbene: se per i piccoli bottegai poteva essere sufficiente uno scartafaccio tenuto da loro o dal garzone, per tutti gli altri, e non erano pochi, doveva occorrere una ben diversa attrezzatura, e un sicuramente ampio corredo di cognizioni, sia per la mole dei loro affari, sia per la loro estensione: il che implicava una quantità enorme di carteggi". Sulle nuove modalità di registrazione, precisa invece G. Catturi (1989: 91): "col passare dalle rilevazioni attuate dall'uomo singolo a quelle attuate dalle aziende, prese consistenza il conto, inteso come strumento discriminatore e riepilogativo delle operazioni gestionali. [...] I mercanti, infatti, iniziano a registrare le vicende dei propri affari in appositi libri, ma la confusione delle scritture, ovvero la mancata separazione dei fatti che si riferiscono al consumo della propria famiglia a quelli relativi all'attività del fondaco, impedisce, o almeno rende difficoltosa, l'analisi del fenomeno produttivo staccato da quello strettamente erogativo".

¹⁴ In effetti, come evidenziato da A. Saporì (1997: 139): "... ogni commercio appena un po' sviluppato presuppone necessariamente in coloro che lo esercitano un certo livello di istruzione - tanto che si può affermare che l'istruzione dei mercanti a una data epoca è determinata dall'attività economica di quell'epoca stessa, e nel medesimo tempo ne è un indice certo, per l'evoluzione in parallelo dell'istruzione e del movimento commerciale". I problemi relativi alla formazione culturale dei giovani (destinati a svolgere la loro attività professionale presso le aziende mercantili medioevali) nella fase dell'apprendimento della lettura, della scrittura e dei primi elementi del calcolo computistico sono stati affrontati in vari lavori: fra questi citiamo, in particolare: U. Tucci (2005).

che ciò fu possibile; infine, aumentata la forza politica del ceto mercantile, resosi padrone della cosa pubblica, si provvide alla costituzione di scuole comunali, con indirizzo che oggi diremmo professionale”.

E' così che a partire dal XIII secolo le principali città italiane, ma anche europee, appaiono dotate di quello strumento fondamentale di progresso che è appunto *la scuola* (privata e pubblica)¹⁵.

Durante la fine del periodo medioevale e per tutto il Rinascimento la scuola si articolava in tre livelli principali d'istruzione (Garin, 1957; Grendler, 1989 – Figura 2). Un primo livello era indirizzato a fornire ai ragazzi un'educazione primaria, ovvero ad insegnare loro a leggere e scrivere in italiano e volgare. A questo, faceva seguito un secondo ciclo scolastico nel quale l'insegnamento era "... quando volessimo adoperare espressioni moderne, non soltanto di tipo elementare, ma anche, in parte, quello proprio della scuola media, sufficiente a dare una discreta istruzione, e soprattutto idoneo a porre le basi per un ulteriore avanzamento nel senso della specializzazione"¹⁶. Facevano parte di questo ciclo di studi due differenti tipologie di scuole: quelle di grammatica e quelle d'abaco: mentre la scuola di grammatica era dedicata all'approfondimento della lingua e della letteratura latina ed allo studio delle lettere, della retorica e della logica, la scuola d'abaco era riservata all'apprendimento della matematica. Infine, per gli allievi più anziani, più avanzati ed abili si aprivano le porte dello studio universitario.

Fin dal loro primo apparire, dunque, le scuole d'abaco si configurarono generalmente, accanto alle scuole di grammatica, come un livello di studi intermedio¹⁷. In esse si andava generalmente attorno ai 10-11 anni e ci si rimaneva per circa due anni¹⁸.

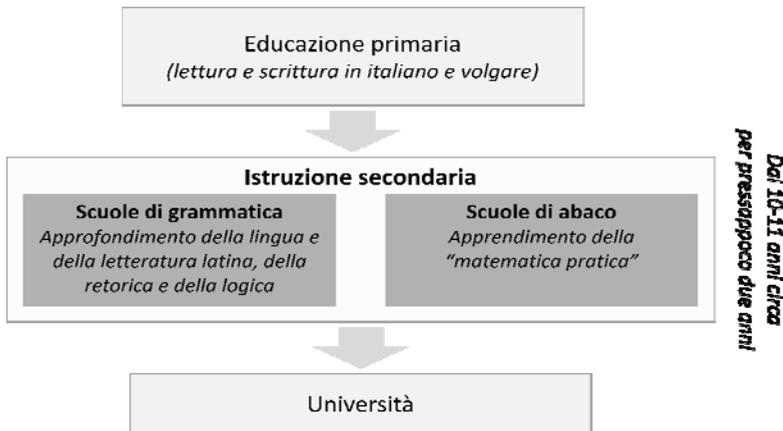
¹⁵ In riferimento alla scuola privata, da protocolli notarili del '200 risultano impegni di insegnamento "presi da maestri privati verso i genitori di giovanetti [... Per quanto attiene invece] alle scuole pubbliche, nonostante che G. Manacorda (1914: 166-173) affermi che non si sarebbero avute tra noi sino alla fine del primo trentennio del secolo XIV, possiamo esser sicuri che, almeno saltuariamente, a seconda delle maggiori o minori preoccupazioni per le guerre, fecero la loro apparizione assai prima: tanto è vero che L. Chiappelli (1920: 72) ha potuto documentarle, nel secolo XII, a Firenze e a Pistoia, ove gli studenti godevano di franchigie concesse da parte dell'autorità comunale a somiglianza di quelle che la «autentica habita» del Barbarossa aveva elargito ai frequentatori degli Studi generali" (A. Saponi, 1997: 140). Anche per quanto riguarda le scuole d'abaco, oggetto specifico del presente lavoro, E. Ulivi (2002) evidenzia come: "Nell'ultimo quarto del secolo XIII, scuole d'abaco comunali sono attestate in varie città d'Italia, soprattutto in Toscana, ma con ogni probabilità insegnamenti d'abaco pubblici vengono tenuti anche anteriormente a queste date".

¹⁶ A. Saponi (1997: 150).

¹⁷ Al riguardo, E. Ulivi (2002) specifica anche come: "Talvolta – e soprattutto più avanti nel tempo – l'apprendimento dell'abaco, o perlomeno dei primi rudimenti di calcolo, poteva comunque avvenire parallelamente a quello della scrittura e della lettura, sotto la guida di uno stesso maestro". Infatti, come precisato da R. Black (1996: 109), il quale attinge le proprie considerazioni da precise fonti documentali, "... La responsabilità per l'educazione primaria – lettura e scrittura – ricadeva a turno sul maestro di grammatica, sul suo coadiutore e sul maestro d'abaco".

¹⁸ Come sottolineato da E. Ulivi (2002), "... il momento dell'ingresso nella scuola poteva comunque notevolmente variare, e così la durata del corso, secondo le attitudini e le esigenze dei ragazzi".

Figura 2. Struttura del sistema scolastico alla fine del medioevo e per tutto il Rinascimento



In merito all'affluenza alle singole scuole, essa differiva molto da periodo a periodo e nell'ambito di diverse aree geografiche. Perfino all'interno di una medesima città, inoltre, così come ben descritto e testimoniato da E. Ulivi (2002), "il numero degli studenti poteva variare molto da una scuola all'altra. In questo, potevano influire diversi fattori: elementi determinanti erano ovviamente la capienza della bottega e dunque il numero

In ogni modo, A. Saporì (1997: 151-152) tende a precisare "... che si andasse a scuola d'abaco oltre gli undici anni era ben raro". Al riguardo, l'Autore precisa anche che le notizie sul "curriculum" degli studi sono oltremodo rare, e vanno ricercate quasi esclusivamente nei libri di "ricordanze personali", di cui cita, a ragion d'esempio, le Memorie di Francesco di Giovanni di Durante e di Paolo Morelli, mercanti fiorentini del trecento. Così si esprime pure E. Ulivi (2002), la quale afferma che le informazioni più precise e attendibili in proposito ci vengono dai *Libri di ricordi* e dai *Libri di conti* delle famiglie del tempo, di cui riporta altre citazioni in riferimento alla piazza fiorentina. Al contempo, però, l'Autrice afferma anche che una fonte importante è inoltre il *Catasto*, il quale fornisce ampie notizie biografiche sui cittadini, anche se, come tende a precisare la stessa Autrice, "spesso l'età riportata nei catasti presenta un non irrilevante margine di errore, inoltre solo una parte delle dichiarazioni catastali dà indicazioni sull'attività scolastica dei ragazzi". Ed è proprio dai volumi del Catasto fiorentino del 1480, ad esempio, che è possibile ricavare alcune informazioni relative alla frequenza nelle scuole d'abaco, in relazione all'età (cfr. A. Verde, 1973: 1011-1202; P.F. Grendler, 1989: 75):

Età	Ragazzi dell'abaco	Età	Ragazzi dell'abaco
6	1	14	41
8	2	15	28
9	3	16	9
10	12	17	6
11	38	18	1
12	52	non precisata	2
13	58		

dei suoi maestri, il prestigio della scuola e dei suoi titolari, forse l'ubicazione stessa della scuola"¹⁹.

Le scuole d'abaco erano a carattere essenzialmente pubblico: i magistrati locali, interessati ad aprire una scuola, assumevano uno o più maestri e la comunità sosteneva, in tutto o in parte e in forme diverse, gli oneri necessari al suo mantenimento e a quello della scuola²⁰. Tuttavia, nei più grossi centri commerciali, come Venezia e Firenze le scuole d'abaco furono, in netta prevalenza o del tutto, a carattere privato: l'insegnamento si svolgeva in case o botteghe di proprietà dei docenti o da loro prese in affitto, da cui la denominazione di "botteghe d'abaco"²¹.

In questi casi, spesso due o più maestri d'abaco si associavano per un certo periodo, lavorando nella stessa bottega. Ed è proprio nell'ambito del rogito notarile inerente la costituzione di una siffatta compagnia –nello specifico quello mediante il quale nel 1519

¹⁹ I cronisti del tempo, come rilevato da A. Saporì (1997: 146), descrivono le aule scolastiche "affollate di ragazzi irrequieti, e, per non smentire il carattere fazioso del tempo, di maestri altrettanto bizzarri (scuole organizzate dal ceto mercantile, ovunque a capo dello Stato)". Ad esempio, da un celebre passo della *Cronica* di G. Villani (1845: 324 citato in E. Ulivi, 2002), noto cronista fiorentino del XIV secolo, si deduce che ciascuna delle sei scuole d'abaco attive a Firenze nel 1338 aveva in media 170-200 studenti ("*Troviamo ch'e' fanciulli a fanciulle che stanno a leggere da otto a diecimila. I fanciulli che stanno a imparare l'abbaco e algorismo in sei scuole, da mille a milledugento. E quegli che stanno ad apprendere la grammatica e la loica in quattro grandi scuole, da cinquecentocinquanta in seicento*"). Tuttavia, altri Autori, in primis Federigo Melis (1950), hanno accertato una maggiore presenza di scuole a Firenze nella prima metà del XIV secolo. Nello stesso anno citato da Villani, inoltre, così come testimoniato da E. Ulivi (2002b), altre botteghe fiorentine, quali quelle di Via dei Rustici e di Santa Trinità, avevano invece solo 40 studenti. Oltre a ciò, la stessa Autrice rileva e documenta, rifacendosi anche allo studio di V. Baldo (1977: 29, 62, 46, 70), una situazione analoga nella Venezia di fine Cinquecento. Ovviamente, un'affluenza così cospicua deve essere letta alla luce della vivacità mercantile e commerciale della Firenze del XIV secolo; un fervore destinato ad aumentare nei decenni successivi e che porterà ad un'ulteriore incremento del già ragguardevole numero dei ragazzi che frequentavano a Firenze la scuola d'abaco, la cui percentuale sul totale degli studenti della città risulterebbe nel 1480 decisamente superiore al 25% (E. Ulivi, 2002): molto elevata soprattutto se si confronta con il corrispondente 5% che si aveva ad Arezzo nel 1471 (R. Black, 1988: 95), anche se decisamente inferiore al 40% registrato nel tardo Cinquecento nell'altro grosso centro commerciale italiano, ovvero, Venezia.

²⁰ Solamente al fine di dare un possibile ordine di grandezza, citiamo che, come avremo modo di ricordare in seguito, ad Arezzo, tra la seconda metà del XV secolo e i primi anni del XVI, il salario annuo di un maestro d'abaco era per lo più di 25 fiorini, fino ad un massimo di 36.

²¹ In questo caso, come precisato da E. Ulivi (2002): "le quote che gli studenti dovevano pagare per un corso di studi in una scuola d'abaco subivano sensibili variazioni. In genere, alla cifra inizialmente pattuita con il maestro, si aggiungevano poi varie mance o «vanti» che le famiglie dei ragazzi davano all'insegnante in occasione di particolari ricorrenze: la Candelora, la Pasqua, Ognissanti e Natale". Ne deriva la forte variabilità degli stipendi dei maestri d'abaco. Al riguardo, sempre E. Ulivi (2002b), afferma: "Si può in definitiva ragionevolmente ritenere che a Firenze il guadagno annuale di un maestro d'abaco andasse da un minimo di 20 fiorini a un massimo di 200 fiorini l'anno, in media nettamente superiore allo stipendio medio di un maestro d'abaco comunale, a sua volta generalmente inferiore a quello dei colleghi di grammatica".

a Firenze Giuliano della Valle si unisce per tre anni a Francesco Galigai in una bottega situata verso Borgo Pinti– che si ritrova una delle rare indicazioni di quelle che erano le materie che si insegnavano alle scuole d’abaco²².

Causa il difficile reperimento dei programmi d’insegnamento impartiti –e quindi l’impossibilità di procedere ad una loro accurata analisi– la definizione dei possibili contenuti della didattica svolta nell’ambito delle scuole in oggetto viene generalmente desunta dall’esame di quello che doveva essere il materiale di studio ad iniziativa e ad uso dei diversi maestri: i libri d’abaco²³. A questi dobbiamo la maggior parte delle informazioni relative ai contenuti e ai metodi d’insegnamento delle scuole d’abaco.

Il primo libro d’abaco riconosciuto come tale è il *Liber abaci* (1202) di Leonardo Pisano, detto Fibonacci (figlio di Bonaccio), il quale, per tale motivo, viene riconosciuto quale il capostipite, il punto di riferimento di tutta la tradizione abachistica. In esso il Fibonacci raccoglie tutte le conoscenze di matematica che aveva potuto apprendere dal mondo arabo²⁴. Ma il libro era scritto in latino, era molto ampio e quindi era troppo difficile per costituire una base efficace per l’istruzione dei mercanti. Verso la fine del Duecento, quindi, cominciano ad apparire delle versioni ridotte, più semplici e sintetiche, scritte in lingua volgare, in cui erano scomparsi tutti gli argomenti di carattere più strettamente teorico²⁵. E’ l’inizio della tradizione dei libri d’abaco. Ne conosciamo attualmente circa trecento esemplari, diversi per dimensione e contenuto, tutti scritti nella lingua volgare delle varie regioni, prevalentemente in volgare toscano e soprattutto fiorentino²⁶.

Questi testi, dunque, si ispiravano al *Liber abaci* del Fibonacci e furono compilati sulla sua traccia, ma con una rielaborazione della materia in forma più semplice e sintetica, pur con l’inserimento in qualche caso di elementi innovativi. In merito agli argomenti trattati, essi spaziavano tra i seguenti²⁷:

1. aritmetica:
 - operazioni elementari²⁸;
 - calcoli con le frazioni;
 - proporzioni;
 - calcolo radicale;
 - algebra (problemi risolti con l’uso delle equazioni);

²² Cfr. R.A. Goldthwaite (1972: 422-423).

²³ Nell’ambito di uno di questi libri, nello specifico il *Libbro d’abaco* di Cristofano di Gherardo di Dino (1442), G. Arrighi (1965-1966: 120-125) ha inoltre scovato un’altra breve descrizione delle materie insegnate nelle scuole d’abaco.

²⁴ Con il quale il Fibonacci aveva avuto la possibilità di entrare in contatto, anche frequentando apposite scuole, seguendo il padre mercante alla dogana di Bugia (sulla costa africana presso Algeri).

²⁵ Cfr. V. Montebelli (2008).

²⁶ Da ciò si deduce anche che l’istruzione dell’abaco fosse impartita non in latino, ma in lingua corrente. Per un catalogo generale dei trattati d’abaco si confronti: W. Van Egmond (1980).

²⁷ Cfr. W. Van Egmond (1980) e V. Montebelli (2008).

²⁸ Alle scuole e ai libri d’abaco, in particolare, si deve la diffusione delle cifre indo-arabe e del sistema di numerazione posizionale e delle operazioni relative.

2. problemi di geometria pratica:
 - calcolo di aree e volumi;
 - misura di altezze e distanze;
3. aritmetica applicata al commercio:
 - problemi di compravendita, costi, profitti, paghe, affitti;
 - cambio di monete, passaggi di unità di misura;
 - problemi relativi al baratto;
 - problemi di matematica finanziaria: interessi, sconti, ammortamenti;
 - problemi di “compagnia”, ovvero relativi alla composizione di società di capitale;
 - leghe e misture²⁹;
 - altri problemi che si presentavano quotidianamente nelle operazioni mercantili;
4. questi trattati, infine, potevano contenere anche, in diversa misura, problemi dilettevoli e giochi di società, ovvero questioni di algebra e di matematica ricreativa, talvolta di aritmetica speculativa, teoria delle proporzioni e teoria dei numeri.

Gli autori dei *Trattati d'abaco*, in qualche caso cultori della matematica, ma anche mercanti o veri e propri artisti (come Piero della Francesca), erano per lo più maestri d'abaco che li scrivevano ad uso degli scolari o in generale di chi voleva avere un prontuario al quale attingere l'immediata soluzione di problemi posti dalla pratica della professione svolta³⁰.

I libri d'abaco, infatti, non sono libri scolastici nel senso moderno del termine, ma solo dei promemoria, una sorta di “magazzino” in cui si depositano in modo piuttosto disordinato le regole computistiche (quella del tre, della falsa posizione semplice e doppia, ecc...) e una ricca casistica in cui applicarle (“*i casi occorsi*”), con le relative soluzioni. In tal senso, la cultura abachistica ha natura essenzialmente prescrittiva e non esplicativa: l'insegnamento è per problemi (“*le ragioni*”), l'apprendimento è di tipo catechistico, basato su formule da ricordare e comportamenti da imitare (“*Fa così*” senza spiegazioni ulteriori)³¹.

Con essi, dunque, l'apprendimento avveniva per imitazione dei casi risolti, come nelle botteghe artigiane e l'abilità, l'intelligenza del lettore non stava nel dedurre, nel collegare logicamente, quanto nel riconoscere, nel confrontare col modello prefabbricato, nel verificare, nell'approssimare.

²⁹ Nel Medioevo e nel Rinascimento il valore della moneta era determinato dalla quantità di metallo prezioso in essa contenuto, quantità che variava da città a città per monete dello stesso nome. Il problema del “consolare” le monete consiste nel calcolare la quantità di metallo prezioso da mettere nella moneta da fondere per ottenere il titolo desiderato.

³⁰ Cfr. E. Ulivi (2002).

³¹ Cfr. V. Montebelli (2008).

3. Il fenomeno abachistico negli studi storici di orientamento matematico ed economico

Storicamente, il fenomeno abachistico ha subito una sostanziale sottovalutazione e, fino al '900, raramente esso è stato oggetto di studi e ricerche apposite³².

Solamente a partire dalla seconda metà del secolo scorso, esso sta ricevendo un'accresciuta attenzione, special modo nell'ambito del più ampio filone di ricerca volto a superare la tradizionale visione "medievalistica" delle origini della scienza moderna. Una visione, quest'ultima, che comporta una svalutazione profonda del contributo del Rinascimento, il quale viene considerato come una mera "parentesi", o, tutt'al più, quale un periodo di "preparazione" fondamentale³³.

Nello specifico, sono soprattutto gli studi di storia della matematica a dirigersi verso una simile direzione: molte ricerche in tale ambito si sono rivolte ad indagare scuole, botteghe, maestri e libri d'abaco allo scopo di analizzare, comprendere e meglio valutare lo stato e l'evoluzione della scienza matematica in epoca rinascimentale³⁴. Grazie a simili ricerche, la matematica della cultura dell'abaco viene sempre meno considerata quale una matematica di "serie B" rispetto alla matematica cosiddetta "dotta", ossia quella della tradizione euclidea e della tradizione platonico-pitagorica, che, nel periodo rinascimentale, si diffondeva prevalentemente presso le corti e le università³⁵. Al

³² La sua riscoperta si deve soprattutto all'opera svolta in tal senso da Gino Arrighi (1906-2001), storico della matematica del Medioevo, che sull'argomento pubblicò molti trattati e oltre cento saggi. Le scuole e i libri d'abaco sono state oggetto di interesse, pure se secondario, anche di Armando Saporì (1892-1976) nel suo indagare il mondo dei mercanti-banchieri internazionali che fece grande Firenze nell'Europa tra Due e Trecento. Armando Saporì, già funzionario dell'Archivio di Stato di Firenze, fu uno storico di vaglia è sorprendente, ottenendo la cattedra di storia economica presso l'Università di Ferrara, prima, e di Firenze, poi, giungendo infine a ricoprire la carica di Magnifico Rettore dell'Università Commerciale L. Bocconi di Milano.

³³ Capostipite di questo atteggiamento fu Pierre Duhem (1861-1916), uno dei fondatori della storia della scienza moderna. Duhem, che fu forse il primo a individuare il contributo medievale alla scienza, non esitò a negare al Rinascimento qualsiasi valore. Come sottolineato da P.D. Napolitani (2008: 121-122): "Questa svalutazione degli aspetti scientifici del Rinascimento trova, curiosamente, un suo corrispettivo fra molti storici del Rinascimento stesso, che sembrano ignorarli o, quantomeno, a collocarli in secondo piano rispetto ad altri".

³⁴ Al riguardo, rinviamo, tra gli altri, alle numerose ricerche svolte in tal senso dal Centro Studi della Matematica Medioevale dell'Università di Siena (in particolare dalle Prof.sse Laura Franci e Raffaella Toti Rigatelli), dalla Prof.ssa Elisabetta Ulivi (Università di Firenze), e dai Prof. Enrico Gamba (Università Cattolica di Brescia) e Vico Montebelli (Università di Urbino).

³⁵ In merito al "nuovo" ruolo della matematica della cultura dell'abaco si veda, più approfonditamente, E. Gamba e V. Montebelli (1987). Ancor più nello specifico, i meriti storici oggi attribuiti alla matematica abachistica sono sintetizzabili nei seguenti (E. Gamba, 2006):

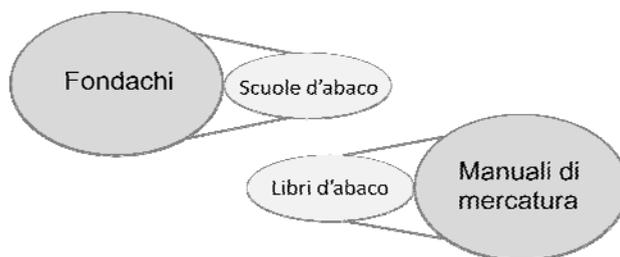
- introduzione e diffusione delle cifre arabe;
- introduzione e diffusione dell'algebra;

contrario, sempre più spesso, ove si voglia capire il fenomeno della nascita delle scienze matematiche moderne e dei loro legami con la società che le produsse, viene indagata una sorta di “coevoluzione” fra le scuole d’abaco e le corti, umanistiche e non³⁶.

Diversamente da quanto avvenuto per le discipline matematiche, nell’ambito degli studi di storia della ragioneria il contributo del Rinascimento allo sviluppo della “scienza contabile” è stato sempre riconosciuto come determinante e più volte sottolineato.

Molte ricerche a carattere storico si sono rivolte ad indagare lo stato e l’evoluzione della contabilità nel Basso Medioevo ed in epoca rinascimentale. Solo in sporadiche occasioni, tuttavia, l’oggetto principale di tali ricerche ha riguardato le scuole e/o i libri d’abaco. In particolare, e in maniera molto semplificata, rispetto allo studio delle scuole d’abaco, è stata generalmente data precedenza a quello dei fondachi, e ai libri d’abaco si sono preferiti i cosiddetti manuali di mercatura (Figura 3).

Figura 3. Oggetti di indagine del contributo del Rinascimento allo sviluppo della “scienza contabile” nell’ambito degli studi di storia della ragioneria



In effetti, come evidenziato anche da B. Dini (1980: 6): “Se la scuola di quell’epoca riusciva a fornire una valida basa culturale, il centro della formazione professionale

-
- alfabetizzazione matematica di persone con una mentalità fortemente influenzata dai caratteri della cultura orale, che sarebbero rimaste escluse da una matematica puntualmente euclidea;
 - uso della matematica come strumento di affronto di situazioni concrete, quindi familiarità con le misure, cioè con le quantità e con le approssimazioni.

³⁶ Sull’argomento si confronti, in particolare, P.D. Napolitani (2008). Inoltre, l’Autore (pp. 128-129), in riferimento al tema specifico della “coevoluzione”, precisa come: “Le prime [le scuole d’abaco, ndr], diffondendo una nuova cultura matematica che attraversa quasi tutti gli strati sociali, creano interesse e aspettative verso la matematica stessa e le sue applicazioni: basti pensare al ruolo degli artisti e allo svilupparsi della prospettiva teorica, della gnomonica, della meccanica, della scienza delle fortificazioni. Questo processo, quando si creano le condizioni favorevoli, permette il coagularsi di importanti fondi scientifici nelle grandi biblioteche, il formarsi di scuole e di circoli matematici, di avviare la traduzione e il recupero dei testi classici. E questo, a sua volta, stimola nuovi punti di vista, nuovi arricchimenti culturali, nuovi strumenti di ricerca negli ambienti della cultura dell’abaco”.

necessaria all'espletamento dell'attività mercantile restava pur sempre l'azienda"³⁷. In essa i giovani, che vi entravano sui 12-14 anni, trovavano gli strumenti atti ad arricchire e consolidare la loro preparazione e, soprattutto, un contatto diretto con la complessa realtà economica nella quale l'azienda operava³⁸.

Sulla base di simili considerazioni, le ricerche nel campo della storia economica e della storia della ragioneria hanno teso a privilegiare lo studio della vita nel fondaco, la quale, come deliziosamente figurato da A. Saporì (1997: 154-155): "... lungi dal trascorrere sotto l'incubo del silenzio e del mistero, si svolgeva tra l'animazione del movimento e della conversazione", nella consapevolezza che: "Fu in mezzo a tanto clamoroso, pittoresco e pur ordinato trambusto, che il mercante aguzzò la mente, imparò a irrigidire i nervi, sentì lo stimolo dell'audacia, avvertì la necessità della prudenza, si formò, in una parola, quello che ci appare, e che fu, a suscitare la nostra ammirazione, e a guidarci a comprendere la grandezza dell'età a cui appartenne".

In particolare, lo stesso Autore (pp. 146 e 152) evidenzia come l'apprendimento realizzatosi nei fondachi, contribuì sicuramente, e non poco, a dare quel carattere di uniformità che balza subito all'occhio a chi ha tra le mani più scrittura mercantesche, ancorché non siano di una sola città o di una stessa regione, dal modo di trarre i negozi, a quello di tenerne conto, alla stessa calligrafia, diversa da quella degli scrittori degli atti

³⁷ Come precisato da F. Melis (1971, 143), questo accadeva soprattutto quando i giovani entravano in aziende di medie o grandi dimensioni: "... le più ampie dimensioni aziendali, con il gran numero di uomini che richiedevano, hanno permesso la formazione più approfondita ed accurata, fino a costituire, tali aziende, delle autentiche scuole, con uno straordinario contributo anche alla formazione culturale generale".

³⁸ Sul tema, A. Saporì (1997: 141-142), sottolinea come non si possa pretendere che il giovanetto, al massimo quattordicenne, che usciva dalle scuole d'abaco, "possedesse, all'atto di abbandonare i banchi scolastici, tutto quel sapere che è provato in lui quando lo conosciamo, più tardi, in ogni campo, operante da uomo. Senza dover pensare necessariamente alla frequenza degli Studi generali, riserbata relativamente a pochi privilegiati per l'ingegno e per la situazione economica, possiamo avere la certezza che, ricevuto un orientamento già solido nella prima scuola, il giovane andò affinando e irrobustendo la sua cultura, per un verso con il servizio quotidiano del dovere e del diritto civico, e per un altro con la vita nel fondaco, la caratteristica bottega nella quale si entrava garzoni e ci si formava, non poche volte, artisti sommi". Al riguardo, l'Autore precisa poi (p. 155): "Nell'angoletto relativamente tranquillo dello scrivano il mercante completò la sua preparazione, allargando con consapevole volontà le cognizioni contabili e matematiche che a lui giovinetto il maestro aveva inculcato, adoperando altrettanto la persuasione della voce quanto la convinzione della bacchetta". In particolare, B. Dini (1980: 6) precisa come: "A differenza delle botteghe artigiane in cui il "maestro" trasmetteva ai garzoni i tradizionali segreti della fabbricazione, nei fondachi dei mercanti, dove il tradizionalismo avrebbe sclerotizzato tutta la vita economica, si trasferiva invece ciò che c'era di valido nelle situazioni continuamente cangianti e, soprattutto, un metodo di approccio a quella realtà che consisteva, essenzialmente nell'analisi, in un dato ambiente di tutta una situazione economica e di quelle condizioni che su essa potevano influire". In effetti, come specificato dallo stesso Autore (p. 65): "La formazione professionale dei mercanti aveva lo scopo di fornire una attrezzatura mentale capace di cogliere tutti i dati inerenti ai problemi di tipo economico e di avere quindi una visione d'insieme della realtà nella quale gli stessi erano chiamati ad operare".

pubblici e dei notai, che non sempre è agevole, e talora nemmeno possibile, distinguere mano da mano: ciò che fa pensare, ben logicamente, che si sia attinto ad una sorgente unica, ossia che si sia frequentata un'unica scuola.

La vita –e, potremmo a questo punto affermare, la scuola– del fondaco è stata quindi variamente studiata mediante l'analisi dettagliata di molteplici "testi prodottisi in concomitanza dell'attività aziendale (lettere generiche e lettere specializzate –quali lettere di cambio e lettere di vettura– registri di contabilità)"³⁹.

Facendo invece riferimento all'altro insieme di fonti originali di storia economica, ovvero a quella nutrita classe di "testi che in quello stesso ambiente sono serviti e di consultazione e per la preparazione del personale (testi, in qualche caso –che qui sarebbe superfluo riferire–, non di emanazione aziendale, ma di una scuola)", è possibile notare come i libri d'abaco abbiano ricevuto nel tempo un'attenzione minore da parte degli storici economici, a cui hanno generalmente preferito lo studio delle cosiddette pratiche di mercatura⁴⁰. Questo poiché, afferma F. Melis (1964), la pratica di mercatura "[...] spazia su terreni di maggiore ampiezza ed intorno ad aspetti molteplici".

³⁹ F. Melis (1964), che così individua un primo insieme delle fonti o testi diretti (denominati anche interni) di storia economica, ovvero quei "documenti che si sono concretati ad immediato contatto con l'accadimento dei fatti economici, che è quanto dire nell'interno dei soggetti –le aziende– dei fatti medesimi". Quanto all'importanza di queste fonti (scaturite dall'ambiente autentico) per lo studio della vita e della storia economica di una determinata area, si veda, tra gli altri, A. Saponi (1946). Ed è proprio sulla base di un simile riconoscimento che, come testimoniato da B. Dini (1980: Prefazione), il Melis ideò un programma di pubblicazioni, "il quale aveva l'intendimento di presentare, agli studiosi, una serie di documenti di carattere mercantile dei secoli XIV-XVI. Con questo progetto egli voleva approfondire le possibilità di studio fornite da questo tipo di fonte per giungere poi, attraverso le monografie, ad una conoscenza non approssimativa di momenti, figure e fatti del periodo in cui si andarono strutturando le basi della civiltà economica moderna. A tale scopo il primo volume di questa collana ["Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI", 1972, ndr], a mo' di premessa, fu pensato e scritto dal Melis come compendio di documenti mercantili, presentati criticamente in modo tale da suggerire un metodo per le pubblicazioni successive e dare una visione d'insieme dei problemi che con questa fonte potevano essere affrontati e risolti".

⁴⁰ Fanno parte di questa seconda serie di fonti originali di storia economica, secondo l'autorevole opinione di F. Melis (1964): "... quattro tipi di libri, che erano immancabili nelle aziende dalle dimensioni maggiori:

- a. la *pratica di mercatura*;
- b. il *manuale d'abaco*;
- c. il *manuale di Arte della lana* (distinto in due sottospecie: quello di carattere generale riflettente i lineamenti organizzativi e tecnici del ciclo laniero, e quello di carattere specifico, più propriamente tecnico, afferente alle operazioni più delicate e complicate ed ai relativi attrezzi, come per la tessitura);
- d. il *portolano* (nella accezione descrittiva dello sviluppo costiero ed in particolare dei suoi punti focali, i porti, ed in quella raffigurativa dei «tolomei» e «mappamondi», cioè, le carte geografiche; quest'ultimo gruppo, ovviamente, di realizzazione extra aziendale, come quasi sempre avveniva dei manuali di abaco).

[...] questi testi, vivi e vitali fra le mani del supremo dirigente aziendale, dei fattori, dei «garzoni», dei «fanciulli», erano serviti per conoscere taluni essenziali elementi onde si

Nello specifico, tali fascicoli, disponibili e in uso presso ogni azienda dell'epoca di qualche importanza, contenevano generalmente una rappresentazione ampia, organica e sistematica delle informazioni su usi commerciali svariati e su sistemi fiscali altrettanto diversi da paese a paese, indispensabili al mercante del tempo per condurre in modo proficuo i propri affari⁴¹. In essi, inoltre, soprattutto nei più antichi, vi si compilavano tabelle e prontuari, che davano la possibilità di eseguire rapidamente tutti i calcoli che ai computisti potesse occorrere di fare. Ecco perché, nell'accennare a questi "manuali", A. Saporì (1997: 163) li definisce "*abbachi nella sostanza*, ché riassumevano, per ciò che occorreva ad un'azienda mercantile, l'opera di Leonardo, mentre invece mancava in essi, ma questo era, appunto, soltanto forma, l'apparato delle domande e delle risposte, e della preparazione e dello svolgimento delle varie operazioni, che si trovava nel Pisano, e più ancora nei modesti trattati per la scuola, in quanto apparato essenzialmente didattico"⁴².

Resta il fatto, tuttavia, che i manuali di mercatura erano prioritariamente rivolti a diffondere informazioni e tecniche di natura mercantile più che contabile. Essi, dunque, appaiono di maggior interesse per lo studio della vita e della storia economica nell'epoca di mezzo, più che per riuscire a risalire alle "origini" della ragioneria⁴³. Anche in riferimento al primo dei due studi, inoltre, così come sagacemente evidenziato dal Melis (1964): "L'importanza sua [della pratica di mercatura, ndr] come fonte primaria della

sarebbe dispiegata una operazione più o meno complessa, concorrendo a costruirla (i termini per ridurre le altrui espressioni di misura e di moneta alle proprie, per completare le serie di costi principali con quelli accessori e segnatamente fiscali, per procedere in ragguaglio di cambi, per computare interessi e sconti, per predisporre e concatenare organi e funzioni del decentrato opificio laniero, per preparare e «conducere» un viaggio di navi, persino salendo sul ponte di comando delle medesime)".

⁴¹ Come testimoniato da B. Dini (1980: 43), infatti, nel mondo economico del Basso Medioevo e del Rinascimento, "[...] saper valutare l'opportunità di un'operazione di scambio e ricavarne un'apprezzabile risultato presupponeva, oltre che essere ben introdotti nell'ambiente, possedere un'approfondita conoscenza dei sistemi di misure, pesi e cambi, e dei rispettivi rapporti con quelli di altre piazze".

⁴² Continua l'Autore: "In altre parole il mercante, che si rivela ancora una volta dotato di intelligente praticità, mentre si giovò in pieno delle cognizioni matematiche del tempo, senza ricorrere direttamente alla consultazione di un'opera scientifica oltremodo ardua, mise a profitto, senza ingombrare il suo banco con testi elementari, ciò che aveva appreso nella scuola: che è quanto dire a servirsi delle tavole e dei prontuari, che si trovavano in quel suo unico e prezioso scartafaccio".

⁴³ Come puntualizzato da A. Saporì (1997, 161), i testi ora in esame contenevano, generalmente: "[...] indicazione delle merci in ciascun piazza prodotte e trattate e delle modalità della loro trattazione; ricordo dei pesi, delle misure, delle monete ovunque usate, e del rapporto e del cambio tra loro; notizie sulle spese di viaggio e di vettura, ed elenco dei balzelli di ogni genere dovuti per le mercanzie in arrivo, in partenza, in transito, a principi, a signori, a feudatari, a comunità cittadine". In tal senso, la pratica di mercatura, come sottolineato dal Melis (1964): "[...] permette l'individuazione di centri di produzione dei beni e di altri la loro distribuzione e consumo –delineando implicitamente le correnti di circolazione–; opera spesso diversificazioni qualitative delle merci; sovente dichiara gli oneri accessori delle transazioni e traslazioni mercantili (fra i quali quelli essenziali per la valutazione economica dei trasporti) e via di seguito".

storia economica [...] è stata talvolta però esagerata: [...] troppi fattori seminano l'incertezza fra dati, per non diffidare del suo impiego"⁴⁴.

4. Il ruolo delle scuole e dei libri d'abaco nella "genesì" della contabilità per le aziende

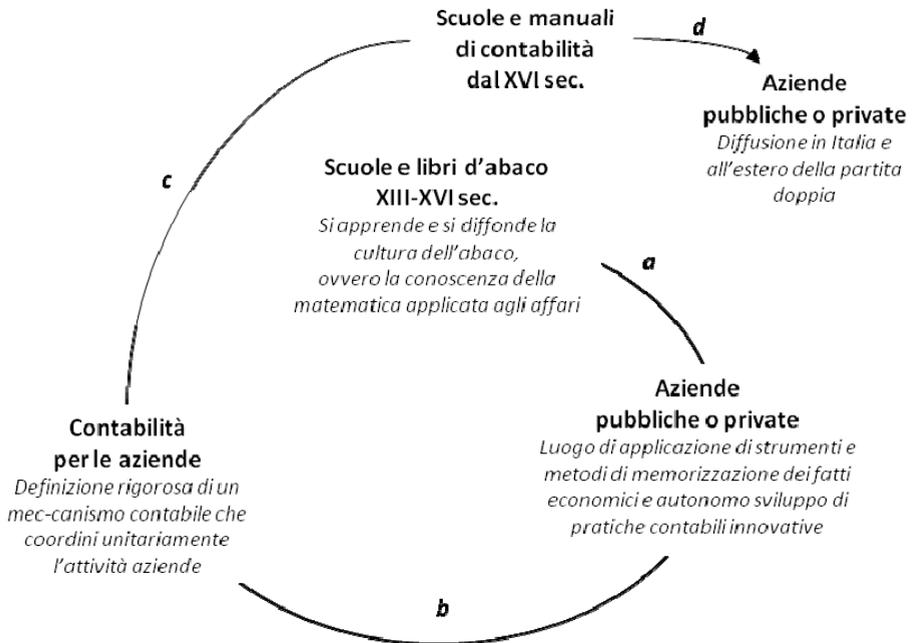
Le considerazioni espresse nel precedente paragrafo conducono ad approfondire, nell'ambito delle ricerche di storia economica e, in particolare, di storia della ragioneria, lo studio delle scuole e dei libri d'abaco. L'obiettivo è quello di recuperare e far risaltare il ruolo rivestito dalle scuole e dai libri di tale genere nella "genesì" dell'*arte contabile*. Ruolo che, abbiamo già in precedenza discusso, è sempre stato considerato in maniera minore a vantaggio della concreta esperienza, vissuta principalmente nei fondachi e nelle botteghe dei mercanti del periodo medioevale e rinascimentale, anche se essa andava sempre più diffondendosi in diversi e nuovi ambienti. In effetti, lo scenario economico –sociale del Basso Medioevo, e soprattutto, del Rinascimento, andava sempre più vivificandosi di diversi e nuovi attori, enti e organismi economici, pubblici o privati, con patrimoni, talvolta anche ingenti, da dover amministrare: aziende commerciali, bancarie, domestico– patrimoniali, comunali, assistenziali, parrocchiali, conventuali, vescovili, aziende indivise e divise sia per tipologia che per localizzazione territoriale delle attività esercitate, aziende individuali, familiari, compagnie ed accomande (o accomende), ecc.⁴⁵.

In realtà, è possibile ipotizzare una sorta di "coevoluzione" tra la cultura contabile insegnata nelle scuole d'abaco, nonché esposta nei relativi libri, e quella sviluppata nei fondachi e nelle botteghe dei mercanti, così come nei numerosi altri "luoghi" di esercizio dell'attività contabile che si andavano costituendo e propagando (Figura 4).

⁴⁴ L'Autore precisa al riguardo: "Anzitutto è da considerare il fattore cronologico, almeno per gli esemplari finora pubblicati: questi, infatti, sono pervenuti a noi in copia, che ne ha livellato tutte le parti, le quali non sono più databili (se non con l'aiuto, ovviamente, di altre fonti: il che fa scadere questa dal rango di fonte primaria). Alludo alle aggiunte ed aggiornamenti apportatovi dall'azienda [...]. Si ritorna, così, al vero, consistente apporto della pratica di mercatura: quello di squadrarci ed inquadrarci in più sorta di misure". Così come evidenziato da B. Dini (1980: Prefazione), le precedenti riflessioni conducono inoltre il Melis a suggerire di non fermarsi, "nello studio della pratica di mercatura, all'analisi del testo in sé per sé, ma piuttosto di indagare l'ambiente e l'attrezzatura mentale che a tali strumenti davano origine e di verificare il modo con cui, nelle aziende, le notizie di tal genere venivano raccolte e utilizzate, anche in relazione a finalità operative e di studio".

⁴⁵ Sull'argomento si veda, più approfonditamente, G. Catturi (2008).

Figura 4. Correlazioni e interdipendenze tra scuole e libri d'abaco e cultura contabile per le aziende



Nello specifico, le scuole e i libri d'abaco, diffondendo una nuova cultura contabile che attraversa quasi tutti gli strati sociali, creano interesse e aspettative verso lo stesso "sistema di tenere i conti" e le sue applicazioni. In altri termini, i giovani che uscivano da questo genere di scuole e che avevano studiato sui libri di matematica pratica i primi rudimenti di quell'*arte contabile* tendente a memorizzare i comportamenti economici, erano non solo "capaci", ma in un certo "ansiosi" di mettere in atto le conoscenze acquisite (*freccia a.*).

In tal senso, il fenomeno abachistico ha permesso il coagularsi di importanti pratiche nelle aziende pubbliche o private del tempo. Simili esperienze, a loro volta, hanno consentito di affinare e irrobustire le conoscenze e competenze contabili esistenti e, conseguentemente, il formarsi di scuole di pensiero, nonché di una vera e propria tradizione "ragionieristica" (*freccia b.*).

Le conoscenze contabili insegnate nelle scuole d'abaco e diffuse dai relativi libri, infatti, vertevano sulla memorizzazione delle singole operazioni di gestione. Esse, pertanto, seppur fondamentali per la conduzione degli affari, erano prevalentemente di tipo frammentario. Nell'ambito delle aziende, tuttavia, ai fini di meglio dominare il complesso evolversi della dinamica gestionale, si percepisce la necessità di comporre a sistema tutte

quelle annotazioni particolari tendenti a tradurre in termini quantitativi e numerici tutti i fatti attinenti alla vita economica⁴⁶.

Nello specifico, i mercanti, ma in generale tutti gli operatori economici del tempo, nella continua registrazione delle scritture contabili ancora "frammentarie", la cui tecnica avevano appreso frequentando le scuole d'abaco o leggendo i relativi libri, e che avevano affinato con la pratica quotidiana, cominciano ad avvertire l'esigenza di sviluppare una tecnica che consentisse la gestione unitaria dei patrimoni da loro amministrati.

In altri termini, si cominciano ad avvertire più intensamente i bisogni conoscitivi inerenti l'indissolubile coordinazione di quei medesimi fatti, l'apprezzamento delle variazioni subite dal patrimonio disponibile e la determinazione del risultato conseguito nell'esercizio dell'attività economica intrapresa⁴⁷. Ed è proprio così che, nel concreto esercizio della pratica contabile, progressivamente si costituiscono e si diffondono nuove tecniche e diversi metodi di registrazione, tra cui ricordiamo il metodo della "partita semplice", primi in ordine di tempo ad entrare nell'uso comune, e quello della "partita doppia", il quale risulterà il più razionale ed efficace. Con esso, infatti, come sottolineato da G. Catturi (1989: 103), si legano indissolubilmente, in un tutto organico, "i fatti concernenti l'amministrazione di una qualunque azienda, annotando le vicende, cioè le mutazioni che interessano il suo patrimonio, e consentendo di determinare il risultato conseguito mediante la sintesi di quelle stesse mutazioni".

Un simile arricchimento culturale permea inevitabilmente, seppur con tempi variabili, negli "ambienti" (scuole e libri) della cultura dell'abaco, prima e in maniera minore, e di quella più specificatamente contabile poi (*freccia c.*).

Ciò avviene, in particolare, ad opera di Luca Pacioli, il quale, nel *Tractatus XI* inserito nella *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et proportionalità* (1494) da lui redatta, si sofferma nel descrivere il metodo di registrazione in partita doppia dei fatti aziendali, aggiungendo quindi agli argomenti di aritmetica teorica, di cui era docente affermato, un "caso particolare" di applicazione agli affari di quelle nozioni.

⁴⁶ Anche in questo caso, occorre precisare che la sopracitata sensibilità non ha certo accomunato tutti gli operatori economici del tempo, caratterizzando perlopiù quelli operanti in aziende di maggiori dimensioni. Ripensando infatti alla composizione della classe dei mercanti, come evidenziato da A. Saporì (1997: 160), è possibile individuare due gruppi distinti: "uno numeroso dei piccolissimi, e uno più ristretto dei medi e dei veramente grandi. Il primo costituito di persone di scarsa o di quasi nessuna istruzione, e il secondo di uomini variamente colti. Anche se per tutti si rileva il bisogno, sia pure in misura profondamente diversa, di fare dei conti per seguire il movimento di danaro, lento o rapido, modesto o ingente, delle loro aziende, ai primi bastò che conoscessero i numeri e sapessero contare per uno, perché, con movimenti quasi automatici, da apprendere con breve esercizio senza necessità di corsi scolastici, potessero servirsi dello strumento dell'abaco per le addizioni le sottrazioni e le piccole moltiplicazioni: che era tutto ciò che poteva occorrere per i loro bisogni".

⁴⁷ G. Catturi (1989: 101).

Il *Tractatus XI*, seppur derivante anch'esso da esperienze e pratiche da tempo già impiegate nelle città mercantili europee, e soprattutto in quelle italiane, ebbe il pregio di favorire lo sviluppo della contabilità nel senso della sua diffusione, potendo contare anche sull'uso del mezzo della stampa (*freccia d.*)⁴⁸. Grazie ad esso, la meccanica partiduplistica penetra a fondo negli ambienti culturali europei, i quali, senza alcuna eccezione, la adottano come strumento indispensabile al dominio dei fatti economici e finanziari di origine aziendale⁴⁹.

Dunque, la *Summa* offre un contributo allo sviluppo della contabilità per le aziende, che potremmo definire più "diretto". Ma la *Summa*, d'altronde, segna anche la fine del fenomeno abachistico: esso, infatti, pur continuando anche lungo tutto il Cinquecento, è oggetto di una sostanziale trasformazione.

Sul versante più propriamente matematico, il fenomeno abachistico estende man mano la sua influenza finché non invade il campo "dotto", entrando anche nel mondo universitario. Analizzandone invece gli aspetti più connessi alla pratica degli affari, occorre considerare che dalla seconda metà del Quattrocento tecnica contabile e tecnica mercantile, che nella scuola d'abaco erano strette da legami profondi, andarono sempre più dissociandosi. Nello specifico, come puntualizzato da A. Saporì (1982: 71-72): "La separazione comincia nelle aziende maggiori quando, con l'affidamento di mansioni specifiche ai vari dipendenti, la contabilità tende inevitabilmente ad assumere carattere ausiliario rispetto alla gestione degli affari. Così, l'arte dei conti acquista la sua indipendenza, con essa diventa più autonoma la professione del contabile, e la relativa trattatistica che nel Cinquecento continuava a vertere sull'azienda mercantile, comincia a estendere la sua applicazione alle altre classi di aziende". Conseguentemente, le scuole e i libri d'abaco cedono il passo a scuole più specialistiche e a più professionali manuali di contabilità.

In sintesi, diffondendo la conoscenza e l'impiego di determinate tecniche, il fenomeno abachistico ha permesso l'acquisizione di esperienze e, quindi, l'assunzione di competenze che, fatte proprie dai vari soggetti che ne fanno uso, modificano i livelli e le caratteristiche della prevalente cultura mercantile e, in particolare ai fini della presente indagine, di quella contabile, innescando pertanto un processo circolare, o meglio elicoidale.

Un primo apprezzamento delle correlazioni esistenti tra scuole e libri d'abaco, cambiamenti socio-economici e evoluzione della cultura contabile per le aziende è stato fatto da Carlo Antinori che ha evidenziato come la diffusione del *Liber Abaci* del

⁴⁸ Al riguardo, G. Catturi (2008: 33) afferma: "la pubblicazione del *Tractatus XI*, nel quale Luca Pacioli descrive la contabilità partiduplistica, è sicuramente una innovazione decisiva per lo sviluppo dell'attività mercantile e bancaria, non solo per lo strumento in sé, quanto piuttosto per il fatto di pubblicare a stampa quelle regole, iniziativa che permette di farle conoscere all'universo dei mercanti e degli amministratori di patrimoni di qualunque tipo di azienda attiva in quel periodo". In tal senso, come evidenziato dallo stesso Autore, la pubblicazione del *Tractatus XI* determina la "nascita" al mondo della conoscenza universale del metodo di registrazione in partita doppia dei fatti aziendali.

⁴⁹ In merito alla diffusione del metodo partiduplistico, si veda, più approfonditamente: G. Catturi (1997).

Fibonacci ha “contribuito alla migliore conoscenza da parte dei mercanti delle diverse piazze, ha insegnato loro ad eseguire i calcoli di convenienza con maggiore sicurezza e rapidità, ha favorito le reciproche conoscenze tra mercanti di diverse razze e religioni. Tutti questi fattori hanno favorito l’espansione delle imprese commerciali, e l’incremento del numero delle operazioni effettuate in un anno, con la conseguente necessità di perfezionare le tecniche di registrazione e di ricercare nuovi mezzi probatori in caso di controversie”⁵⁰.

Così, il contributo delle scuole e libri d’abaco all’evoluzione della contabilità per le aziende dal XIII al XVI secolo si qualifica essenzialmente come un apporto di tipo “indiretto”, seppur sempre fondamentale. Infatti, se la citata prevalente derivazione delle scuole e dei libri d’abaco dal mondo e dalla pratica mercantile, ove “regna” e si sviluppa l’arte contabile, palesa numerose occasioni di esplicita “contaminazione”, più ardua è la dimostrazione dell’esistenza di chiare influenze esercitate in direzione opposta, ovvero di contributi diretti offerti dal fenomeno abachista al progresso della contabilità⁵¹. Simili apporti, al contrario, risultano normalmente “mediati” dalle varie pratiche sviluppate nell’amministrazione di un qualunque patrimonio, pubblico o privato, e, in generale, come avremo modo di approfondire in seguito, con il servizio quotidiano del dovere e del diritto civico.

5. Lo studio dell’abaco a supporto delle attività svolte dagli “uffici” pubblici cittadini

Nell’ambito del precedente paragrafo sono state delineate le correlazioni e le interdipendenze esistenti tra il fenomeno abachistico e il progresso della cultura contabile realizzatosi in Europa, in particolare in Italia, nel periodo che va dal XIII al XVI secolo e, conseguentemente, il ruolo rivestito dalle scuole e dai libri d’abaco nello sviluppo socio-economico del tempo (Figura 5).

Infatti, se pensiamo, ad esempio, alla fortuna del mercante italiano del Medioevo e di inizio Rinascimento, anticipatore di almeno due secoli della civiltà economica europea, se da un lato fu dovuta senza dubbio alla posizione geografica del suo paese, dall’altro, come elegantemente evidenziato da A. Saporì (1997: 168), essa “fu anche indissolubilmente legata a grandi sue qualità personali. Ordinato fino allo scrupolo, osservatore acuto ed espositore elegante, volenteroso di apprendere, non soltanto raggiunse una rilevante istruzione strettamente professionale, ma, coordinando e collegando armonicamente tra loro le varie cognizioni, finì per possedere una vera e propria cultura mercantile larga, solida, geniale”⁵². Precisa poi l’Autore (p. 148): “Quel

⁵⁰ C. Antinori (2002: 610).

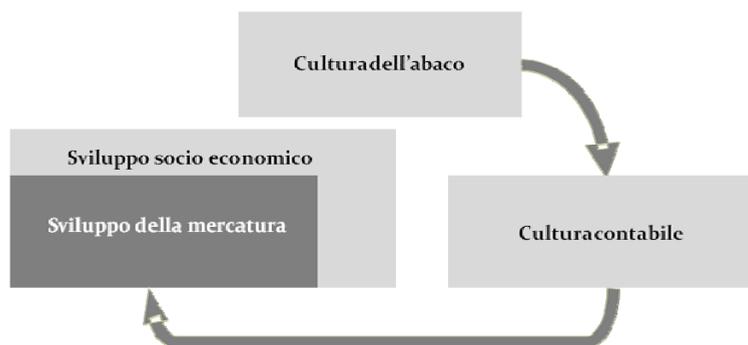
⁵¹ Un contributo “diretto” può essere ravvisato, ad esempio, nell’opera variamente svolta dai maestri d’abaco a servizio di mercanti, di altre aziende o di istituzioni pubbliche. Gli esempi che vanno in questa direzione sono molteplici. In effetti, l’attività pubblica e privata dei maestri d’abaco è ampiamente documentata fino alla seconda metà del XVI secolo, così come testimoniato da E. Ulivi (2002b).

⁵² Simili considerazioni conducono inoltre l’Autore ad affermare (p. 145): “Non è, adunque, né audace, né troppo benevolo, pensare che il mercante medievale italiano, lungi dall’andare

mercante italiano, dell'età di mezzo, che vedemmo annotatore costante e fedele di tutti i fatti della vita sua e delle notizie di qualche interesse venute a sua conoscenza, ebbe la volontà di esser esattissimo nei calcoli, e chiaro nella contabilità, per la convinzione che esattezza e chiarezza fossero indispensabili nello svolgimento degli affari mercantili: e attuò questa volontà col possesso di una cultura matematica adeguata”.

Una simile cultura, se da un lato si è andata costituendo e sviluppando dalla partecipazione attiva alla vita mercantile, dall'altro è anche innegabile che si sia originata nell'ambito delle scuole d'abaco e dalla consultazione –nonché, talvolta, redazione– dei relativi libri di testo.

Figura 5. Influenze del fenomeno abachistico (XIII-XVI sec.)



La necessità dell'insegnamento dell'abaco e la sua importanza per lo sviluppo della mercatura furono ben presto riconosciute anche dalla società del tempo: a partire dal XIII secolo si annotano, in più occasioni, delibere dei magistrati comunali che stabilirono, tra l'altro, di eleggere un maestro d'abaco il quale *"insegni ai fanciulli affinché siano più accorti e sottili nei traffici"*⁵³.

L'interesse nei confronti di una simile educazione, tuttavia, doveva andare ben oltre le suddette motivazioni, nella considerazione e con la consapevolezza che

confuso tra la folla nella quale predominavano naturalmente gli indotti e addirittura gli illetterati, vada considerato, almeno appena si elevi dal livello del trafficante minimo, come una persona dotata di un certo grado di cultura posta al servizio di una mente orientata nel senso dell'ordine e della precisione; e in taluni casi caratterizzato addirittura da una individualità spiccata, di cui una espressione sono il gusto delle lettere e l'interessamento per i fatti umani in senso largo, collegato col tentativo di una loro interpretazione: chè il diario e la cronaca, in alcuni momenti, salgono alla dignità della storia”.

⁵³ P. Barsanti (1905: 54-57, 239). Già in epoca medioevale, infatti, come documentato da A. Saporì (1997: 155) commentando un passo delle ricordanze di Donato Velluti (cfr. I. Del Lungo, G. Volpi, 1914), vi era la consapevolezza che il «sufficiente artiere e mercante» era una persona dotata di intelligenza, «memoria»; di grande passione per il suo mestiere, «sollecito»; di cultura tecnica, «buon abachista».

dall'insegnamento dell'abaco potesse trarre beneficio non solo la classe mercantile, bensì l'intera comunità. In effetti, come efficacemente sottolineato da G. Catturi (2009: 8), i valori che presiedono al divenire dei gruppi di persone individuabili nella comunità sociale "si confondono con quelli della società considerata nella sua interezza in una ininterrotta azione di scambio, di correlazione e di interferenza, la quale, mentre definisce la cultura antropologica, lega sinergicamente i valori etici dei singoli gruppi. [...] Risulta, pertanto, interessante sottolineare il fatto che gli elementi innovativi che si presentano nel processo di sviluppo di una determinata aggregazione sociale influenzino e fecondino inevitabilmente anche i processi di crescita culturale delle altre aggregazioni, comunque componibili nella comunità sociale che tutte le comprende".

Una simile contaminazione, in particolare, appare ancor più evidente in riferimento al progresso della cultura contabile in epoca medioevale e nei primi secoli del Rinascimento. Esso, infatti, consentendo l'efficace svolgersi della vita d'affari e del lavoro in generale, se da un lato ha indubbiamente costituito il fondamentale presupposto della decisa accelerazione dello sviluppo economico del tempo e al progresso di tutta la classe mercantile e degli operatori economici in generale, dall'altro ha offerto anche un contributo determinante al migliore svolgimento della vita "cittadina", ovvero ad un più efficace quotidiano esercizio del dovere e del diritto civico.

Ciò in considerazione del fatto che, nel Basso Medioevo e nel Rinascimento, era pratica comune che potessero accedere alle maggiori cariche civili e politiche solamente i cittadini facenti parte di una corporazione e, comunque, persone dedite agli affari⁵⁴. In molti centri del nostro paese, analogamente a quanto avvenne a Londra, i rappresentanti delle corporazioni vennero chiamati a prendere parte al governo cittadino⁵⁵. Così, ad esempio, in Firenze a partire dal '200, i nobili che intendevano intraprendere la vita politica erano tenuti ad aderire ad una delle corporazioni esistenti. Lo stesso Dante Alighieri per accedere alle cariche comunali fu costretto ad iscriversi all'Arte dei medici e degli speciali.

Fu, pertanto, la scuola cittadina, sempre oggetto dell'interesse delle autorità comunali, che molti preparò alla vita degli affari, permettendo così a intere masse di esercitare anche, con dignità e vantaggio, gli ambiti diritti (nonché doveri) del cittadino.

Un simile ruolo dell'istruzione scolastica doveva essere ancor più valorizzato a partire dal XIII secolo quando, secondo la costituzione dei Comuni italiani, una frazione cospicua della popolazione, sempre maggiore col volgere degli anni, prendeva parte attiva alla vita pubblica.

⁵⁴ Sul tema A. Sapori (1997: 151) così si esprime: "Ed in tutti gli uffici statali, a partire da quello supremo della Signoria, sedettero sempre, appunto, persone di affari o di lavoro: in quanto, se fu regola pressoché costante che la pienezza dei diritti civili e politici si acquistasse attraverso alla immatricolazione in un'arte, anche nelle repubbliche aristocratiche nessuno dei nobili a cui erano riserbati gli uffici viveva, almeno nel due e nel trecento, *procul negotiis*".

⁵⁵ Sull'argomento si confrontino, tra gli altri, F. Valsecchi (1931) e L. Viviani (2004).

In particolare, è l'insegnamento dell'abaco a dimostrarsi particolarmente utile in tal senso: l'efficace svolgimento di molti degli "uffici" pubblici cittadini, richiedeva, infatti, il possesso di una adeguata cultura matematica e contabile. Si pensi, ad esempio, alla figura del *podestà*, incaricato dell'intera amministrazione cittadina; a coloro che in qualità di *calculatores* o *rationerii* facevan parte dei *sindacati* nei confronti dei magistrati uscenti; alla carica di *camarlingo*, ovvero di "colui che riscuote o ha in custodia il danaro del comune o, *per estens.*, di una confraternita, di un monastero, di una società qualunque"; a coloro che sedevano nei molteplici ed affollati consigli dei vari organismi economici, addetti a controllare le ragioni contabili dei rispettivi rettori e procuratori e a collaborare con loro alla gestione; ecc...

Allo scopo di meglio indagare in merito all'effettivo ruolo riconosciuto e assegnato all'insegnamento abachistico nel periodo che va dal XIII al XVI secolo, nel prossimo paragrafo viene brevemente ripercorso e analizzato il processo evolutivo subito dallo studio e dalle scuole d'abaco in Arezzo nell'arco temporale preso in considerazione. La scelta del territorio aretino è giustificata dal voler individuare un'area caratterizzata da un apparente minor interesse nei confronti dell'insegnamento dell'abaco, così da indagarne la possibile evoluzione, andando a ricercarne le cause. Le fonti sulle quali si basa lo studio fanno riferimento alla documentazione esistente nell'Archivio di Stato di Arezzo fino al 1530, già selezionata e pubblicata da R. Black (1996).

5.1. La scuola in Arezzo tra il XIII e i XVI secolo

La storia di Arezzo nel periodo che va dal XIII al XVI secolo ha subito alterne vicende.

Nel 1200 la città era ancora nel pieno della libertà comunale⁵⁶. In questo periodo, pur tanto non sempre fortunato e anche se segnato militarmente da eventi burrascosi, Arezzo conseguì una grandiosità ed una prosperità non mai prima e non più dopo godute: alla rinnovata importanza politica si accompagnò una fioritura culturale e un vivace sviluppo economico⁵⁷.

A parziale conferma dell'esistenza di un certo fervore economico in città vi è il recente ritrovamento, presso l'Archivio di Stato di Firenze, dello Statuto dell'ufficio della Mercanzia di Arezzo, datato 1341. Come evidenziato da A. Barlucchi (2008: XIV), infatti, "è evidente che non si può impiantare una istituzione come la Mercanzia là dove mercanti e artigiani non ci sono, là dove il ritmo della vita produttiva è scandito

⁵⁶ La presenza di un console è attestata ad Arezzo già nel 1098.

⁵⁷ In città furono accolti i migliori artisti dell'epoca per progettare, costruire ed affrescare chiese e palazzi; in essa brillarono i primi ingegni della nuova poesia lirica italiana (Guittone d'Arezzo e Cenne de la Chitarra), della scienza (Ristoro d'Arezzo nel 1282 scrisse la prima opera scientifica in volgare), della composizione del mondo e della pittura (Margaritone d'Arezzo, poi affiancato da maestri fiorentini e senesi quali Cimabue e Pietro Lorenzetti, e, successivamente, Piero della Francesca). Arezzo si dotò, inoltre, di una università, lo *Studium*, i cui ordinamenti risalgono al 1252, dalla quale uscirono eccelsi teologi e rinomati giuristi. Sotto l'aspetto economico, in Arezzo avevano preso piede attività produttive di una certa ampiezza, come quella della lana e quella dei veli di cotone, mentre i prodotti dell'agricoltura davano luogo ad un commercio regionale e talora interregionale.

prevalentemente dai tempi dell'agricoltura, come vorrebbe per Arezzo già nel primo Trecento una lunga tradizione storiografica".

Mentre la potenza di Arezzo cresceva sempre di più, maturava contemporaneamente la voglia delle città vicine di pareggiarne l'importanza, ed era perciò inevitabile che si arrivasse allo scontro con Siena e Firenze, la quale nel frattempo si era andata ingrandendo ed aveva potuto sviluppare un fiorente artigianato e varie industrie: mirava quindi ad espandere la sua sfera d'influenza politica e ad acquisire nuovi mercati per lo smercio dei suoi prodotti.

Nella seconda metà del secolo XIII Arezzo lottò a lungo contro Firenze e gli altri comuni guelfi di Toscana, i quali, nel 1288, si coalizzarono contro Arezzo e gli altri comuni ghibellini e nella famosa battaglia di Campaldino (1289), li batterono rovinosamente. Iniziò così un periodo di declino che portò, nel 1384, Arezzo ad entrare a far parte del territorio fiorentino, perdendo così definitivamente la sua libertà. Con l'affermarsi della Signoria medicea gli aretini accettarono definitivamente di far parte del Ducato di Toscana (divenuto poi Granducato), che portò in tutta la regione un lungo periodo di tranquillità e di pace.

Sotto il dominio fiorentino, Arezzo fu una città in decadenza dove al diminuire della popolazione faceva riscontro una povertà crescente ed un'economia depressa, anche se, come evidenziato da B. Dini (1984: VI), la vitalità economica, che la città aveva espresso durante il periodo della libertà comunale, non si era spenta⁵⁸. Così come non si era spento l'orgoglio dei suoi abitanti: come più volte sottolineato e riccamente documentato da R. Black (1996: 128 e segg.), infatti, vi sono molti indizi dell'esistenza ad Arezzo di una forte consapevolezza che gli aretini fossero dotati di notevoli ingegni e particolari attitudini: essi "erano orgogliosi che la loro tradizione vantasse uomini famosi di scienza e di lettere e volevano mantenere questa eredità per maggior fama e gloria della città". A tal fine, sin dall'età del libero comune e per tutto il periodo rinascimentale, ingenti sono stati gli sforzi sostenuti dalle autorità cittadine per istituire e mantenere in maniera permanente l'insegnamento scolastico, in particolare quello della grammatica⁵⁹.

⁵⁸ Continua l'Autore: "Forse è meglio precisare che la struttura economica nata di seguito a quel primo sviluppo continuava ancora a permanere, la città continuava a vivere in quella struttura con le produzioni che in essa si ottenevano e con gli scambi che imbastiva con le proprie valli e quindi con i mercati dell'Italia centrale". Simili considerazioni lo conducono quindi ad affermare (p. 101): "L'economia aretina alla fine del Trecento, dunque, sembra percorsa da correnti profonde che la animano e ne permettono la continuità".

⁵⁹ Il dovere di assicurare un'adeguata istruzione è presente in molti punti di varie provvisioni del comune di Arezzo. Nel 1479, ad esempio, si dichiarava: "è stato notevolmente mostrato per esperienza che Dio stesso e natura hanno accordato la gloria del genio agli aretini, e sarebbe riprovevole se per negligenza o mancanza di previdenza tale genio si offuscasse o indebolisse". In modo simile nel 1480 si temeva che "il genio degli aretini, che per natura è chiaro e sublime, si attutisse a causa della mancanza di un insegnante di grammatica". Cfr. R. Black (1996: 131). Inoltre, il buono stato dell'educazione secondaria in Arezzo e i tanti giovani preparati per un'educazione superiore spiegano in parte lo sviluppo dell'università cittadina.

Focalizzando quindi l'attenzione su quello che è l'oggetto specifico di ricerca della presente indagine, dall'analisi dei documenti esistenti nell'Archivio di Stato di Arezzo fino al 1530 è possibile individuare due differenti macro-periodi, caratterizzati da una diversa attenzione posta nei confronti dell'insegnamento dell'abaco:

1. dal XIII alla metà del XV secolo;
2. dalla metà del XV al XVI secolo.

Fase I

In genere, gli aretini dettero priorità all'istruzione grammaticale perché la dottrina e in modo speciale le lettere furono considerate preziose e meritevoli in se stesse e la conoscenza del latino venne ritenuta il fondamento di tutta la cultura⁶⁰. In effetti, come evidenziato dallo stesso Black (1996: 128), "per tutto il Rinascimento, la grammatica rimase la regina delle scienze in Arezzo" e la sua formazione fu normalmente considerata più importante dell'istruzione pratica e tecnica impartita dal maestro di abaco.

L'aritmetica, infatti, era ritenuta una materia di livello più basso, adatta ad intelligenze più comuni e meno dotate, come si vede in un provvedimento del 1513, quando un insegnante di abaco fu nominato perché c'erano "*molti giovani de la ciptà, quali o per impotentia de robba ho de ingengno o per altro effecto non essere dediti alle lettere et studii*". Inoltre, l'abilità in aritmetica applicata agli affari non fu considerata una caratteristica aretina quanto piuttosto dei fiorentini, i quali eccellevano nelle loro attività commerciali. Infatti, la grande maggioranza dei maestri d'abaco che insegnavano ad Arezzo non fu di origine aretina⁶¹.

Gli aretini del tempo vantavano invece una ricca tradizione e forti conoscenze in ambito giuridico, medico e letterario, ed è proprio alle relative professioni che ambivano maggiormente⁶². Al contrario, considerata anche un'economia non particolarmente florida, essi raramente aspiravano al mondo commerciale, né erano molto ottimisti circa le possibilità di potervi avviare i loro figli, così come è possibile ricavare da una provvisione del comune di Arezzo del 1416, nella quale viene affermato che: "i cittadini aretini non sono abbastanza ricchi da fare dei loro figli dei mercanti" (ASAr, n. 5)⁶³.

Si spiega così, in parte, la minore attenzione prestata in città alle scuole d'abaco rispetto a quelle di grammatica: gli allievi di abaco furono decisamente meno numerosi degli studenti di grammatica, come risulta dalle dichiarazioni di insegnanti di abaco del 1471 e

⁶⁰ Così nel 1388 un grammatico fu nominato "specialmente perché la grammatica è l'origine e fonte di tutte le altre scienze" (Archivio di Stato di Arezzo, *Deliberazioni dei Priori e del Consiglio Generale*, n. 1); similmente nel 1479 si disse che la "grammatica è la porta di ingresso, il principio e la via maestra alle altre arti liberali" (ASAr, n. 13).

⁶¹ R. Black (1996: 123).

⁶² Per quanto possa apparire sorprendente che una città declinante come quella di Arezzo abbia potuto produrre cittadini di livello letterario fuori dall'ordinario, rimane tuttavia un fatto che Arezzo fu veramente una culla di cultura. Cfr. R. Black (1996: 168 e segg.).

⁶³ Cfr. R. Black (1996: 133), il quale evidenzia inoltre come questo punto di vista fu mantenuto in Arezzo quasi durante tutto il secolo.

del 1506, i quali affermavano che i loro allievi erano rispettivamente 40 e 25⁶⁴. Inoltre, gli insegnanti di abaco erano retribuiti molto meno dei loro colleghi di grammatica: ad Arezzo, come si ricava dai documenti d'archivio raccolti e analizzati da R. Black (1996), un maestro di abaco riceveva normalmente 25 fiorini all'anno, e gli stipendi più alti registrati furono di 35 e 36 fiorini mentre nessun maestro di grammatica fu mai pagato meno di 40 fiorini e il suo stipendio medio, all'inizio del Cinquecento si aggirava attorno ai 100 fiorini l'anno. Infine, inferiore fu lo sforzo sostenuto dal comune aretino per assicurare la continuità dell'istruzione dell'abaco rispetto a quella grammaticale.

Fase II

Nel tempo le cose cambiarono e a partire dalla seconda metà del Quattrocento si diffuse progressivamente in Arezzo la propensione a dare maggior peso all'educazione di aritmetica e d'abaco, tanto che, nel 1494, il consiglio generale dichiarava che esercitarsi nell'abaco non fosse meno utile e fruttuoso che l'istruzione grammatica (*"considerato quello non essere di mancho fructo et utilità a inparare che la gramaticha"* – ASAr, n. 14), un punto di vista che venne ripetuto nel 1497 (*"considerato non manco essere necessario né de manco fructo et utile che se instruischa e figlioli vostri in tale scientia de arismetricha che in gramaticha"* – ASAr, n. 14) e nel 1501 (*"considerato non manco essere necessaria che la gramaticha"* – ASAr, n. 14).

La conoscenza dell'abaco fu approvata e promossa non tanto perché desse onore ad Arezzo, quanto perché era "utile". E ciò per un triplice ordine di motivi.

Innanzitutto, la matematica fu considerata utile in senso ampio. Essa, venne argomentato, era una delle discipline fondamentali e "Dio aveva creato tutto in natura secondo numeri, pesi e misure"⁶⁵. Inoltre, come affermato nel 1506, il progredire in aritmetica e geometria era importante al fine di studi superiori, come filosofia e astronomia, perché questo rappresentava il livello più alto della conoscenza certa (*"Inter ceteras necessarias virtutes que potissimum valent, non solum in agibili bus mundi et inter mercatores et artifices necessarie sunt, verum etiam multum convenit virtus arti geometrie seu arismetrice filosofie, astronomie et aliis scientiis. Est enim in primo gradu certitudinis"* – ASAr, n. 15; trad.: "Tra le altre necessarie virtù che hanno particolarmente valore e che sono necessarie non solo nelle attività consuete del mondo profano e tra mercanti e artigiani, è in verità assai utile l'abilità nella geometria o per meglio dire nella filosofia aritmetica, nella astronomia e nelle altre scienze. Essa è infatti al primo grado di certezza" [n.d.r. che è una scienza esatta, che si fonda sul vero e sul certo]).

In secondo luogo, la matematica applicata agli affari era di utilità per lo sviluppo dell'economia locale. Mentre infatti la grammatica era necessaria per accedere alle professioni, l'abaco avviava ad un'arte, un mestiere o nel migliore dei casi al commercio.

⁶⁴ Queste cifre avrebbero rappresentato tra il 5 e il 10 per cento della popolazione scolastica maschile, un'iscrizione molto bassa specialmente se si confronta con il 53% degli scolari che frequentavano le scuole di aritmetica commerciale a Venezia nel tardo Cinquecento. Cfr. R. Black (1996: 124).

⁶⁵ R. Black (1996: 124).

Nel 1456 si sosteneva che i mercanti e artigiani "avessero bisogno di saper fare i conti, pratica volgarmente detta abaco" ("*Cum inter cives mercato rum consuedinem summe decet penes qua[s]cumque civitates dignas quod scientia rationis calculande –vulgariter dicitur l'abicho– summe exprimentatur*" – ASAr, n. 10), mentre nel 1523 si riteneva che senza la matematica "nessuno può commerciare" ("*negociari nemo potest*" – ASAr, n. 18)⁶⁶.

Soprattutto, però, l'insegnamento dell'abaco venne considerato come un elemento fondamentale della vita civile, come è possibile ricavare, in parte, da una provvisione del comune di Arezzo del 1451, ove si legge: "Dato che la conoscenza di aritmetica è molto utile e necessaria in ogni repubblica, come insegna l'esperienza dei nostri magnifici signori fiorentini, i quali con questa dottrina hanno superato gli altri, ed è una cosa buona e necessaria che la gioventù aretina impari questa scienza", nel riconoscimento che dall'insegnamento dell'abaco "potesse venire grande utilità sia ai privati cittadini che all'intera comunità" (ASAr, n. 9)⁶⁷.

Ancora, nel 1456 si scriveva: "utilità grande per cittadini individuali, per non parlare del nostro comune, può risultare dall'istruzione di abaco" ("*grande utile tam civibus particularibus quam etiam nostre comunitati posset resultare*" – ASAr, n. 10), e simili affermazioni erano frequenti⁶⁸.

Nel 1523, in particolare, venne dichiarato: "*Più cose sono ... quali mantengono, augmentono et extollono le ciptà, infra le quali una de le principali et più necessarie si è la merchantia, la quale, comme ci mostra la experentia, ha inalzato et continuamente inalza tucte le principali ciptà di Italia, e senza la quale le ciptà non proprio si poterino dimandare ciptà. Et conciosiacosachè non si possa in modo alchuno tal merchantia exercitare senza arismetricha overo abacho, comme ognuna de le prudenzie vostre da per se cognoschono, et ancho gliene dimostra quello, che li loro antecessori, questo medesimo considerando, hanno sempre usato di condurre uno maestro d'abacho*" (ASAr, n. 18).

Conseguentemente, mentre nel 1451 fu fatto notare, come si è già visto, che Arezzo, a differenza di Firenze, mancava di una tradizione locale di insegnamento d'abaco, ora nel 1523 fu dichiarato che "*gli antichi istituti et consuetudine*" di Arezzo includevano l'insegnamento di abaco e che le generazioni precedenti avevano sempre di consueto incaricato un maestro per questo⁶⁹.

Le scuole d'abaco in Arezzo tra il XIII e i XVI secolo

In definitiva, anche se non è possibile rintracciare una causa unica e certa del mutato (crescente) interesse nei confronti dell'abaco in Arezzo, dalla lettura congiunta dei

⁶⁶ R. Black (1996: 123).

⁶⁷ R. Black (1988: 93-94).

⁶⁸ Nel 1468 si affermava, ad esempio: "*Cum ars facultaset doctrina arismetrice sive abaci maximam utilitatem et commodum afferat civitatibus et civibus eiusdem, ut ubique experentia*".

⁶⁹ R. Black (1996: 128).

precedenti provvedimenti si desume che esso fu in prevalenza dovuto al riconoscimento che la conoscenza dell'abaco era fondamentale per il migliore esercizio della vita civile e per il compimento dei relativi uffici, più che per consentire l'efficace svolgersi della vita d'affari e del lavoro in generale, il quale veniva considerato semplicemente come un necessario prerequisito al primo.

In effetti, come abbiamo già avuto modo di evidenziare, nel Basso Medioevo e nel Rinascimento era pratica comune che potessero accedere alle maggiori cariche civili e politiche solamente i cittadini facenti parte di una corporazione e comunque persone di affari o di lavoro. Anche ad Arezzo, i Rettori delle Arti facevano parte del Consiglio generale ed è molto probabile che alle soglie del Trecento le corporazioni di mestiere avessero raggiunto una preoccupante egemonia in città. Ne è un segno il fatto che nel giro di poco tempo furono annullate come soggetti politici per ben due volte: nel 1274, quando erano 12 e nel 1287 quando erano divenute 15⁷⁰. Nel 1337, inoltre, venne stabilito il divieto di costituzione delle corporazioni, il quale, tuttavia, fu poi abolito, con la preoccupazione, però, che le rinate arti non costituiscono cartelli di monopolio né si schierino politicamente⁷¹.

Il distinguersi negli affari, dunque, era un buon viatico per giungere a ricoprire gli incarichi politici e civili di maggior rilievo in città. E per eccellere negli affari sempre più fondamentale appariva essere la conoscenza dell'abaco. Ecco perché il rinnovato interesse nei confronti di un simile insegnamento, soprattutto a partire dalla seconda metà del Quattrocento, ovvero quando il potere fiorentino diminuì la designazione di "propri uomini" nelle posizioni apicali cittadine, affidandosi sempre più alle "menti locali" (seppur sempre favorevoli a Firenze) per il governo del comune.

6. Riflessioni di sintesi

Le riflessioni condotte nell'ambito della presente indagine spiegano in parte il perché della minore attenzione sino ad oggi dedicata alle scuole e ai libri d'abaco nell'ambito degli studi e delle ricerche in storia della ragioneria.

D'altronde, la contabilità, oltre ad essere insegnata a livello elementare, costituiva soltanto una parte minima dei programmi didattici e dei contenuti, rispettivamente, delle scuole e dei libri d'abaco. In effetti, come già in precedenza argomentato, nel Medioevo e nei primi secoli del Rinascimento lo sviluppo della contabilità avveniva quasi esclusivamente nella pratica e sempre nella pratica si svolgeva per lo più il suo insegnamento, che era di tipo prevalentemente orale⁷². L'istruzione scolastica in materia

⁷⁰ Cfr. F. Paturzo (2002).

⁷¹ La documentazione attesta che la recuperata libertà di associazione venne immediatamente sfruttata e diverse nuove corporazioni in quegli anni risorsero, a testimonianza della perdurante vitalità dell'elemento artigiano nella società aretina del periodo. Cfr. A. Barlucchi (2008).

⁷² Nelle parole di U. Tucci (2005: 489-490): "Depositari delle conoscenze tecniche e dei 'segreti' della professione erano i mercanti già maturi che li trasmettevano ai giovani praticanti, nello stesso modo in cui li avevano a loro volta ricevuti. [...] C'è il rischio di

puramente contabile, infatti, cominciò a prendere consistenza solamente a Quattrocento inoltrato, secondo l'opinione autorevole di F. Melis (1950: 609-611), il quale, inoltre, propende a ritenere scarso il numero e scarso il contenuto dei manuali di mera contabilità sino alle soglie del XVI secolo.

Tuttavia, le precedenti considerazioni evidenziano anche come invece il fenomeno abachistico abbia fornito un contributo fondamentale al progresso della contabilità applicata agli affari, seppure spesso "impalpabile": esso, infatti, ha concorso a costituire quelle attenzioni, quelle attese, quelle conoscenze inerenti il tenere memoria dei comportamenti economici, che hanno rappresentato il necessario substrato allo sviluppo di pratiche efficaci e innovative e, dunque, all'evolversi della tradizione ragionieristica.

A sua volta, inoltre, la nuova cultura contabile andava a riflettersi e a penetrare negli ambienti dell'abaco, dando nuovo avvio ad un "processo di continua contaminazione". In definitiva, lo sviluppo del fenomeno abachistico e quello della cultura contabile, per tutto il Quattrocento, si sono realizzati in parallelo, autoinfluenzandosi a vicenda, sino a sfociare, il primo, nella nascita e nel diffondersi delle scuole e dei manuali di contabilità e, il secondo, in quello straordinario progresso della "ragioneria" registrato, soprattutto nel nostro paese, a partire dal XVI secolo.

Recuperando ed evidenziando il ruolo rivestito dalle scuole e dai libri d'abaco nella "genesì" dell'*arte contabile*, l'indagine rileva altresì le influenze esercitate dal fenomeno abachistico nelle rilevanti trasformazioni sperimentate nel periodo rinascimentale dal nostro paese in ogni sfera dell'agire umano e specificatamente in quella economica.

In particolare, inoltre, la presente analisi si sofferma nel sottolineare il contributo specifico che le scuole e i libri d'abaco hanno avuto nel formare le città e i cittadini del tempo, soprattutto quelli dedicati alle funzioni pubbliche od al commercio. Ancor più nel dettaglio, e facendo riferimento al caso specifico di Arezzo tra il XIII e il XVI secolo, essa fa emergere l'esistenza e la progressiva affermazione di una effettiva consapevolezza da parte dei poteri locali in merito al sopracitato apporto, la quale determina una crescente attenzione nei confronti dell'insegnamento dell'abaco.

Un interesse, questo, che –potremmo spingerci ad affermare– ha contribuito in parte a "riconsegnare" Arezzo ai propri cittadini, i quali, in virtù anche delle conoscenze acquisite frequentando le scuole d'abaco, sono stati capaci di affiancare e, gradualmente, sostituire gli uomini del potere fiorentino nella conduzione della città⁷³.

sopravalutare l'importanza del tirocinio in azienda, ma la preparazione scolastica aveva un campo di utilizzazione pratica relativamente ridotto, e in una fase di grandi trasformazioni e di apertura di nuovi orizzonti commerciali i sussidi che forniva la trattatistica si rivelavano spesso in ritardo".

⁷³ In tal senso, si rileva un'ulteriore evidenza di quanto proclamato già da Epitteto o da Socrate, i quali affermano, rispettivamente, che "solo l'uomo colto è libero" e che "la conoscenza rende l'uomo libero".

Riferimenti bibliografici

- Antinori, C. (2002). "Il Liber Abaci dopo 800 anni (1202-2002). Leonardo Pisano e i manuali di aritmetica". *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 11-12, pp. 604-610.
- Arrighi, G. (1965-1966). "Un 'programma' di didattica di matematica nella prima metà del Quattrocento (dal Codice 2186 della Biblioteca Riccardiana di Firenze)". *Atti e Memorie dell'Accademia Petrarca di Lettere, Arti e Scienze di Arezzo*, XXXVIII, pp. 117-128.
- Baldo, V. (1977). *Alunni, maestri e scuole in Venezia alla fine del XVI secolo*. Como: New Press.
- Barlucchi, A. (2008). *La mercanzia ad Arezzo nel primo Trecento. Statuti e Riforme (1341-1347)*. Roma: Carocci.
- Barsanti, P. (1905). *Il pubblico insegnamento in Lucca dal secolo XIV alla fine del secolo XVIII*. Lucca: Tip. Marchi (rist. anast. A. Forni, Bologna, 1980).
- Besta, F. (1932). *La Ragioneria*, parte prima "Ragioneria generale". Voll. I e II. Milano: Francesco Vallardi.
- Black, R. (1988). "Umanesimo e scuola nell'Arezzo rinascimentale". *Atti e Memorie dell'Accademia Petrarca di Lettere, Arti e Scienze*, 50, pp. 87-112.
- Black, R. (1996). *Studio e scuola in Arezzo durante il Medioevo e il Rinascimento. I documenti d'archivio fino al 1530*. Arezzo: Accademia Petrarca di Lettere, Arti e Scienze.
- Catturi, G. (1989). *Teorie contabili e scenari economico – aziendali*. Padova: Cedam.
- Catturi, G. (1997). *Le "onde della conoscenza" degli strumenti di controllo gestionale ed i "nuovi eremiti"*. Intervento al IV Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Perugia.
- Catturi, G. (2008). *Gestazione, "nascita" e diffusione in Europa del metodo italiano di contabilità. Scuole e libri d'abaco dal XIV al XVII secolo*. Intervento al VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad, AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), Valladolid.
- Chiappelli, L. (1920). "Maestri e scuole in Pistoia fino al secolo XIV". *Archivio Storico Italiano*, LXXVIII, 160-214.
- De Roover, R. (1974). "The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account books of Medieval merchants". In, J. Kirshner (Ed.), *Business, banking and economic thought in late medieval and early modern Europe*. Chicago & London: The University of Chicago Press.
- Del Lungo, I. e Volpi, G. (a cura di) (1914). *La cronica domestica di messer Donato Velluti scritta fra il 1367 e il 1370*. Firenze.
- Dini, B. (1980). *Una pratica di mercatura in formazione (1394-1395)*. Firenze: Le Monnier.
- Dini, B. (1984). *Produzione e mercato*. Arezzo: Grafiche Badiali.
- Dupont, A. (1929). *Formes des comptes et façon de compter dans l'ancien temps*. Paris.

- Franci, L. (2003). "Leonardo Pisano e la trattatistica dell'abaco in Italia nei secoli XIV e XV". *Bollettino di Storia delle Scienze Matematiche*, XXIII (2), pp.32-54.
- Gamba, E. (2006). "La matematica dei tecnici (artisti) tra oralità e scrittura". In, R. Sinisgalli (a cura di), *L'arte della matematica nella prospettiva*. Urbino: Atti del Convegno Internazionale di Studi, Palazzo Ducale.
- Gamba, E. e Montebelli, V. (1987). "La matematica abachistica tra ricupero della tradizione e rinnovamento scientifico". In, *Cultura, scienze e tecniche nella Venezia del Cinquecento*. Atti del Convegno Internazionale di Studio su "Giovanni Battista Benedetti e il suo tempo". Venezia: Istituto Veneto di Scienze, Lettere e Arti, pp.169-202.
- Garin, E. (1957). *L'educazione in Europa 1400-1600*. Bari.
- Grendler, P.F. (1989). *Schooling in Renaissance Italy. Literacy and Learning, 1300-1600*. Baltimore-London (trad. it. di G. Annibaldi, *La Scuola nel Rinascimento Italiano*, Roma-Bari, 1991).
- Goldthwaite, R.A. (1972). "Schools and teacher of commercial arithmetic in renaissance Florence". *Journal of Economic History*, 1, pp. 418-433.
- Hernandez Esteve, E. (2001). "L'espansione della partita doppia e le recenti impostazioni della Storia della Ragioneria". *Contabilità e Cultura Aziendale*, I (1), pp. 14-37.
- Manacorda, G. (1914). *Storia della scuola in Italia nel Medio Evo*. Palermo.
- Masi, V. (1963). "Lineamenti di Storia della Ragioneria - La ragioneria presso i romani". *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 9-10, pp. 236-242.
- Melis, F. (1950). *Storia della ragioneria*. Bologna.
- Melis, F. (1964). Presentazione a C. Ciano, *La pratica di mercatura datiniana: secolo XIV*. Milano: Giuffrè.
- Melis, F. (1971). "Industria, commercio, credito". In, *Un'altra Firenze: l'epoca di Cosimo il Vecchio. Riscontri tra cultura e società nella storia fiorentina*. Firenze: Vallecchi.
- Montebelli, V. (2008). *Alle origini della matematica applicata: le scuole d'abaco*. Intervento al corso su: "Matematica: la storia in classe". Idro (BS).
- Morelli, M. e Tangheroni, M. (a cura di) (1994). *Leonardo Fibonacci: il tempo, le opere, l'eredità scientifica*. Atti del Congresso Internazionale di Roma-Pisa. Pisa: Pacini Ed.
- Napolitani, P.D. (2008). "Nicchie per una nuova scienza. Scuole e corti nell'Italia del Rinascimento". In, Cavalli Sforza L.L. (diretto da), *Storia della cultura italiana*, vol VIII: *Scienze e tecnologie*. A cura di Pievani T. Torino: Utet, pp. 121-148.
- Paturzo, F. (2002). *Arezzo medievale*. Arezzo.
- Pezzoli, S. (1977). *Profili di storia della ragioneria*. Padova: Cedam.
- Pirenne, H. (1929). "L'instruction des marchands au moyen-âge". *Annales d'Historie Économiques et Sociales*, 1 (1), pp. 13-28.

- Riparbelli, A. (1952). *Il primato italiano nelle applicazioni nella ragioneria e negli studi economico aziendali*. Prolusione tenuta nell'Università degli Studi di Catania.
- Sapori, A. (1946). "La storia economica d'Italia nei secoli XII-XVI e la storia economica mondiale". In, A. Sapori, *Studi di storia economica medievale*. Firenze: Sansoni, pp. 647-663.
- Sapori, A. (1997). "La cultura del mercante medievale italiano". In G. Airdi (a cura di), *Gli orizzonti aperti. Profili del mercante medievale*. Torino, pp. 139-173 (ristampa del lavoro pubblicato nel 1937 da Einaudi, Torino).
- Schiaffini, A. (1929). "Il mercante genovese del Dugento". *A Compagna*, n. 10.
- Tucci, U. (1994). "Manuali d'aritmetica e mentalità mercantile tra Medioevo e Rinascimento". In, Morelli M. e Tangheroni M. (a cura di). *Leonardo Fibonacci, il tempo, le opere, l'eredità scientifica*. Atti del Congresso Internazionale di Roma-Pisa. Pisa: Pacini Ed., pp. 51-65.
- Tucci, U. (2005). "La formazione dell'uomo d'affari". In L. Molà, G.L. Fontana (diretto da), *Il Rinascimento italiano e l'Europa*, vol. IV, *Commercio e cultura mercantile*, a cura di F. Franceschi. Treviso: Angelo Colla Editore, pp. 481-498.
- Ullivi, E. (2002). "Scuole e maestri d'abaco in Italia tra Medioevo e Rinascimento". In, Aa.Vv., *Un ponte sul Mediterraneo. Leonardo Pisano, la scienza araba e la rinascita della matematica in Occidente*. Firenze: Ed. Polistampa.
- Ullivi, E. (2002_b). "Benedetto da Firenze (1429-1479), un maestro d'abaco del XV secolo. Con documenti inediti e con un'Appendice su abacisti e scuole d'abaco a Firenze nei secoli XIII-XVI". *Bollettino di Storia delle Scienze Matematiche*, XXII (1), pp. 3-243.
- Ullivi, E. (2004). "Maestri e scuole d'abaco a Firenze. La bottega di Santa Trinità". *Bollettino di Storia delle Scienze Matematiche*, XXIV (1), pp. 43-91.
- Valsecchi, F. (1931). *Le corporazioni nell'organismo politico del Medioevo*. Milano: Alpes.
- Van Egmond, W. (1980). "Practical mathematics in the Italian Renaissance: a catalog of Italian abacus manuscripts and printed books to 1600". Supplemento agli *Annali dell'Istituto e Museo di Storia della Scienza*, fasc. I. Firenze: Ed. Giunti Barbera.
- Verde, A.F. (1973). *Lo studio Fiorentino (1473-1503). Ricerche e documenti*. Firenze: Istituto Nazionale di Studi sul Rinascimento.
- Villani, G. (1845). *Cronica ... a miglior lezione ridotta coll'aiuto de' testi a penna*. Firenze: Sansone Coen.
- Viviani, L. (2004). *Le corporazioni di mestiere medioevali aretine e toscane*. Arezzo.

OS HOMENS DO ERÁRIO RÉGIO

Manuel Benavente Rodrigues¹
benaventerodrigues@gmail.com

APOTEC-Lisboa

fecha de recepción: 15/06/2011
fecha de aceptación: 05/09/2011

Resumen

Este estudio tiene como objetivo descubrir el pasado social y profesional de los funcionarios llegados al Erário Régio en 1762. Con ello, se pretende evaluar las continuidades y rupturas a raíz de las reformas de Pombal en lo que respecta al control gastos e ingresos del Reino. Así, se hace un breve recorrido por la institución anterior –Contos do Reino e Casa– y después se describe el Erário y la Carta de Lei que le dió forma para, finalmente, detenernos en la élite pombalina de la que forman parte estos hombres del Erário. Quiénes eran, qué poder tenían, de qué prestigio social disfrutaban, son preguntas a las que se intentará dar alguna respuesta. Y tratar de mostrar lo que los contables portugueses, incluso antes del Aula do Comércio y del Erário Régio, conocían de la contabilidad y de la partida doble.

Palabras clave: Erário Régio; Contadores; Hombres de negocios; Poder; Partida doble.

Abstract

The goal of this paper is to provide a glimpse into the professional and social lives of some of the Exchequer's employees that were appointed in 1762.

We will then extrapolate the rifts caused by the Pombaline reforms in the context of the elite controlling the Exchequer.

Who were these men, what power did they truly hold, what was their real prestige are all questions that we will try to adress.

Keywords: Exchequer; Accountants; Businessmen; Power; Double entry.

¹ APOTEC, Associação Portuguesa de Tecnicos de Contabilidade. Rua Rodrigues Sampaio, 50, 3º Esq., 1169-029-Lisboa (Portugal).

Resumo

Esta comunicação visa descortinar o passado social e profissional dos funcionários do Erário Régio que tomaram posse em 1762.

Com isso pretende-se aquilatar das continuidades e rupturas que aconteceram com as reformas pombalinas no que respeita ao controlo das Despesas e Receitas do Reino.

Assim, faz-se uma ligeira viagem pela instituição antecedente –Contos do Reino e Casa–, depois caracteriza-se o Erário mais a Carta de Lei que lhe deu forma, para finalmente nos determos na elite pombalina de que fazem parte estes homens do Erário.

Quem eram estes homens, que poder detinham, de que prestígio social desfrutavam, são tudo questões a que procuraremos dar algumas respostas.

E tentar mostrar que os guarda-livros portugueses mesmo antes da Aula do Comércio e do Erário Régio, percebiam de contabilidade e de partidas dobradas.

Palavras chave: Exchequer; Contadores; Homens de negócio; Poder; Partidas dobradas.

1. Introdução

Esta comunicação nasceu de um pequeno capítulo de um trabalho meu, de maior fôlego, mas onde a elite do Erário fortemente limitada pelo espaço, não tinha direito a ver-se mais aprofundada.

É certo que mesmo aqui, o aprofundamento é relativo, e por outro lado poderá questionar-se o porquê um capítulo destes, à primeira vista apenas histórico-descritivo figurando no meio de outras comunicações ligadas à História da Contabilidade.

Ao aprofundar o conhecimento desta elite, nuclear para o Despotismo Esclarecido –o que quer que seja que esta expressão queira dizer na segunda metade do século XVIII português–, estamos a abandonar uma visão apenas histórico-descritiva para entrarmos em análises de documento-monumento, em que o nosso século XVIII pombalino é muito fértil; também em termos da causalidade racional ou irracional de Edward Carr, teremos muito a aprender... com os nossos actores do Erário; e a negação da História enquanto construção, de Paul Veyne, será um aliciante frente ao verdadeiro jogo de xadrez que os homens do Erário souberam protagonizar; também para o poder e verdade foucauldianos estes homens do Erário consubstanciam o discurso positivo, a ordem e a desordem bem como a moral social que condena em definitivo o contraponto cristão entre glória e miséria.

O que quero dizer com isto é que, este tema dos homens do Erário é tão apelativo para a História da Contabilidade, como a História da Contabilidade o é para a História. Porque se não há História sem historiadores, não há Contabilidade sem contabilistas. E que melhor material para a História da Contabilidade do Erário, do que os homens da Contabilidade do Erário?

Assim, será muito interessante saber alguns dos itinerários de vida destes homens, pois isso pode-nos ajudar a perceber as continuidades e as rupturas que a burocracia montada no Erário impôs. Claro que para isso, mais investigações serão necessárias, mas uma construção é feita tijolo a tijolo, que me perdoe aqui Paul Veyne...

2. Contos do reino e casa

Os Contos do Reino e Casa constituíram o primeiro organismo criado em Portugal, para fiscalização e execução das receitas e despesas do Reino; e teve o seu 1º Regimento em 1389, nos tempos de D. João I; houve pelo caminho várias reformas, como o do Regimento de D. Manuel de 1516, adaptando o funcionamento da Casa dos Contos ao Império e o Regimento de 1627, mais centralizador, devido à desesperada busca de receitas do Conde Duque de Olivares. Chegou, enfim, ao século XVIII, embora o seu funcionamento estivesse já bastante anquilosado, não obstante as várias reformas que ao longo dos séculos sofreu.

Em meados do século XVIII a Casa dos Contos continuava a sofrer dos males de séculos anteriores: a consignação de certas receitas a certas despesas, tornando disponíveis apenas os saldos, fazia com que se desconhecesse se a receita daria para cobrir a respectiva despesa; o saldo global aparecia pulverizado em pequenos saldos, desfasados no tempo, não se podendo utilizar para as despesas, sendo estas certas e elevadas; a falta de centralização sobre a decisão das despesas –tenças, mercês e alvitres– disseminadas sem controle por vários conselhos; o sistema de arrendamentos por períodos desiguais e não coincidentes nos seus termos, impossibilitava o rigor na estimativa das receitas; o facto de diferentes organismos darem ordens de pagamento aos diferentes tesoureiros impedia que se determinasse o saldo livre de encargos e isto era ainda agravado porque normalmente esses encargos estavam situados em certa receita que assim lhe ficava parcialmente consignada.

3. Erário Régio

O Erário Régio ou Real Erário é o órgão centralizador das contas públicas em Portugal, criado por Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761. Sucedeu aos Contos do Reino e Casa devido ao devastador terramoto de 1755, onde se perdeu quase toda a documentação.

Sebastião de Carvalho e Melo, que um mês antes do terramoto já havia substituído a Mesa do Bem Comum pela Junta do Comércio, em 1756 emite um Alvará de reforma do que as Ordenações do reino dispunham sobre os livros mercantis, e em 1759, faz sair os Estatutos da Aula do Comércio; finalmente em 1761 cria o Erário Régio, pelo que se concretizaram as medidas nucleares do comércio, ensino técnico e contas públicas em Portugal durante a segunda metade do século XVIII.

Ao contrário do que acontecia na Casa dos Contos² em que a técnica de escrituração era por partidas simples, o Erário Régio vai utilizar as partidas dobradas –débito e crédito–, mais sofisticadas para a prestação de contas e respectiva transparência.

Assim, a ruptura política assumida por Carvalho e Melo, agora já Conde de Oeiras, com as consequências que no domínio contabilístico nos interessam, vai manter o Erário Régio, durante 70 anos, até ao liberalismo.

4. Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761

E o que traz de novo esta Carta de Lei? Uma grande lista de inovações que se podem sintetizar em duas palavras: centralismo e secretismo.

Eis as principais inovações que esta Carta de Lei trouxe ao quotidiano contabilístico e financeiro do país:

1. A contabilização é feita por partidas dobradas, isto quer dizer que cada operação vai ter sempre dois registos: um a débito e outro a crédito.
2. O Erário está dividido em quatro contadorias, com um livro Diário e um Livro Mestre em cada:
 - Contadoria Geral da Corte e Província da Estremadura, com 28 livros auxiliares;
 - Contadoria Geral das Províncias do Reino e Ilhas dos Açores e Madeira, com 32 livros auxiliares;
 - Contadoria Geral da África Ocidental, do Maranhão e das Comarcas da Relação da Bahía, com 27 livros auxiliares;
 - Contadoria Geral do Território da Relação do Rio de Janeiro, África Oriental e Ásia Portuguesa, com 21 livros auxiliares;
3. Os livros Diário e Mestre de cada Contadoria, são encerrados e rubricados pelo Inspector Geral e respectivos Contadores Gerais.
4. Os livros auxiliares de uma Contadoria são rubricados pelo Contador Geral de outra Contadoria.
5. O Escrivão do Tesoureiro-Mor escritura as Receitas e Despesas no livro de Caixa.
6. Existem três Tesoueiros Gerais: 1-receitas e despesas dos ordenados 2-receitas e despesas dos juros 3-receitas e despesas das tenças. Segundo o Regimento do Erário, os Tesoueiros preferem-se uns aos outros por esta ordem.
7. Elaboram-se dois Balanços anuais –um respeitante ao 1º semestre, o outro ao ano completo–, e apresentando-os concluídos, até 10 de Julho e 10 de Janeiro, ao Inspector Geral e ao Tesoureiro-Mor. Este confere o saldo do seu livro Caixa, com as quatro contas de Caixa de cada uma das Contadorias e os fieis contam o dinheiro existente na Casa do Cofre. Estando tudo correcto, lavra-se um termo que será presente ao Inspector-Geral e este apresenta-o ao Rei.

² Nome porque também eram conhecidos a repartição Contos do Reino e Casa.

8. O vértice está no Rei, e só quatro pessoas estão ao corrente da situação económica e financeira do Erário: o Inspector Geral, o Tesoureiro-Mor, o respectivo Escrivão e o Rei. Os próprios Contadores apenas controlam a respectiva Contadoria.
9. 38 funcionários fazem parte do Erário Régio em Janeiro de 1762, enquanto a Casa dos Contos, ao tempo da sua extinção, contava com 102 funcionários, instalados no Terreiro do Paço.
10. Os ofícios têm a natureza de meras serventias. Esta definição tem a ver com o facto de na Casa dos Contos estarem atribuídos ofícios de propriedade, o que obrigou a indemnizações quando da sua extinção.

5. Ordem de Cristo

Lendo alguns processos de habilitação ao hábito da Ordem de Cristo, deparando com a sua minúcia, rápido se compreende quanto ele prestigiava quem o obtinha. E os homens do Erário Régio, tal como outras elites, não eram imunes ao prestígio social que daí advinha, bem pelo contrário. Por isso mesmo se faz uma pequenina história desta Ordem.

A Ordem de Cristo ou Ordem de Nosso Senhor Jesus Cristo, é uma Ordem religiosa e militar criada por D. Dinis, para suceder e herdar os bens em Portugal da Ordem dos Templários.

Filipe IV. o Belo, rei de França, manda prender os cavaleiros Templários em França, em 1307, e o Papa Clemente V extingue a Ordem em 1312. Filipe o Belo, apropria-se dos seus bens, talvez devido a serem seus grandes credores e em 1314 determinou que Jacques de Mollays, seu último grão-mestre fosse queimado em Paris.

Em Portugal, D. Dinis procedeu de forma prudente e não conseguindo transferir os bens da Ordem dos Templários para a Coroa, criou a Ordem de Cristo, que por Bula de 1319 do Papa João XXII foi sancionada. A sede da Ordem ficou em Castro Marim, tendo passado para Tomar em 1357. D. Gil Martins foi o primeiro grão-mestre da Ordem em Portugal, cargo que a partir de 1417, passou a ser exercido por membros da Casa Real e a partir de D. Manuel passou a ser mesmo cargo do rei.

O Infante D. Henrique foi seu administrador e a Ordem teve grande influência no desenvolvimento dos Descobrimientos pois os seus rendimentos foram investidos nas descobertas de novas terras ultramarinas, o que concorreu também para o seu prestígio.

Assim com a bula do Papa Clemente V de 18 de Agosto de 1570, faz-se a introdução da limpeza de sangue nas nossas Ordens Militares, a qual pressupunha duas variáveis: afastamento de descendentes de judeus e mouros e exclusão das profissões mecânicas. No século XVII a habilitação ao hábito da Ordem de Cristo cresce de prestígio e também aumenta a burocracia para o obter.

Mesmo que as políticas reformistas pombalinas devido à ascensão social dos homens de negócio, tenham ajudado ao fim da discriminação entre cristãos-velhos e cristãos-novos,

na lei de 1773, é curioso constatar como estes homens do Erário, continuam depois daquela data a habilitar-se na Ordem de Cristo, sinal de que o hábito continua a nobilitar.

6. Funcionários do Erário Régio em 1762

Decerto que ser funcionário do Erário, conferia grande prestígio social e assim é muito provável que estes homens fossem da confiança e fizessem parte da elite do grande artífice do Erário, o ministro Carvalho e Melo.

Em 11 de Janeiro de 1762 tomaram posse 38 funcionários no Erário Régio. Desses 38, elencamos os seguintes 29 funcionários que ocupavam os cargos mais elevados, indicando primeiro o cargo, depois o nome e por fim a repartição em que prestavam serviço:

Inspector Geral:	Sebastião José de Carvalho e Melo
Tesoureiro Mor:	José Francisco da Cruz
Contadores gerais:	António Caetano Ferreira (Corte e Estremadura) Baltazar Pinto de Miranda (Reino, Açores e Madeira) Luís José de Brito (Rio Janeiro, Africa Oriental e Ásia Portuguesa) Manuel Pereira de Faria (Africa Ocidental, Maranhão e Bahía)
Tesoureiros gerais:	Francisco da Fonseca e Sousa (dos ordenados) António Pereira da Silva (dos juros) António Feliciano de Andrade (das tenças)
Escrivães:	João Henriques de Sousa (do tesoureiro-mor) Francisco de Paula Pereira da Silva (dos ordenados) João de Campos de Andrade (dos juros) José Gomes Baptista (das tenças)
Escriturários:	João Gaspar Lyder (Corte e Estremadura) Manuel Cardoso da Cunha (idem) Paulo José Soares (idem) Bernardino da Costa Calheiros (Reino, Açores e Madeira) Felix de Almeida Pinto Pereira (idem) Francisco António Correia (idem) Francisco Xavier Cerqueira (Rio Janeiro, África Oriental e Ásia) Joaquim José Ferreira dos Santos (idem) Vicente Luiz Nobre (idem) António Silvério de Miranda (África Oriental. Maranhão e Bahía) Basílio Pereira da Silva (idem) João Baptista Ferreira (idem)
1 ^{os} . escriturários:	João Carlos Correia Lemos (Corte e Estremadura) Alberto Rodrigues Lage (Reino, Açores e Madeira) José Teodoro Silva (Rio Janeiro, África Oriental e Ásia) Sebastião Francisco Betamio (África Ocidental, Maranhão e Bahia)

7. Itinerários de vida

Mas quem eram estes homens? De onde vieram? Houve rupturas, continuidades e como?

Vamos de seguida tentar caracterizá-los com os elementos que conseguimos juntar.

1.- Inspector Geral: Sebastião José de Carvalho e Melo (1699-1782)

Inspector geral de 11 de Janeiro de 1762 a 5 de Março de 1777. Sem vencimento pelo desempenho deste cargo, vencia 2.400\$000 reis por quartel pelo desempenho do cargo de Secretário de Estado dos Negócios do Reino.

Nobre de escassos recursos, frequentou a Universidade de Coimbra e foi familiar do Santo Ofício em 1737. Depois de casado com a primeira mulher continuou a viver em Soure, onde se queixava de comer a “dura broa”. Sobrinho do lente Paulo de Carvalho, protegido do Cardeal da Mota, secretário de D. João V, é nomeado representante de Portugal em Londres (1738-1743), tendo enviuvado entretanto. De 1745 a 1749, é enviado para a corte da imperatriz Maria Teresa em Viena, onde casou com Leonor Daunn, filha de um arruinado conde austríaco. Com fracos resultados na corte de Viena, consegue recuperar de algum desfavor na corte de D. João V, com a amizade de sua mulher com a rainha Maria Ana, austríaca também. Aconselhado para secretário de Estado por D. Luis da Cunha no seu “Testamento Político”, é convidado em 1750 pelo novo rei D. José, para Secretário de Estado dos Negócios Estrangeiros e da Guerra. Homem de grande capacidade de iniciativa, o grande terramoto de Lisboa de 1755, vai projectá-lo para a História. Logo no ano seguinte após um golpe de Estado palaciano, passa a chefiar informalmente as três Secretarias de Estado.

Afasta a Companhia de Jesus e uma importante ala da alta nobreza oposicionista executando esta barbaramente em Belém, em 1759.

O rei concede-lhe o título de conde de Oeiras em 1759 e de marquês de Pombal em 1769.

Reforma o país –cria a Junta do Comércio, a Aula do Comércio, o Erário Régio, o Colégio dos Nobres– e já nos anos 70 reforma também a Universidade de Coimbra. Cria grandes Companhias monopolistas, a Grão Pará e Maranhão e Pernambuco e Paraíba no tráfico de escravos para o Brasil e a Companhia da Agricultura e Vinhas do Alto Douro, entre outras, muitas delas porém, de pouco êxito.

Em 1777 com a agonia e morte de D. José apresenta a demissão, sendo condenado a desterro em 1781 e falecendo no ano seguinte. Entretanto duas das três famílias executadas em Belém –Távora e Atouguia–, já tinham sido absolvidas do crime de lesa majestade.

2.- Tesoureiro Mor: José Francisco da Cruz ou José Francisco da Cruz Alagoa

Primeiro, há que esclarecer que “Alagoa”, porque foi contemplado em 1763 com a mercê real de uma capela vaga, encabeçada pela Quinta da Alagoa, destinada a morgadio desta linha³.

³ Costa, Fernando Dores e Olival, Fernanda (2005: 339), *Élites económicas*, in Lains, Pedro, Silva, Álvaro Ferreira, *História económica de Portugal 1700-2000*.

Tesoureiro-mor de 11 de Janeiro de 1762 a 18 de Maio de 1768.

Filho de João Francisco da Cruz e irmão de Anselmo José da Cruz e Joaquim Inácio da Cruz que em 1765 recebeu o Assento do Tabaco. Grande argentário, em 1763 recebe o foro de fidalgo e os seus filhos Joaquim Inácio e José António o foro de cavaleiros fidalgos; outro seu filho, João Francisco Alagoa tem foro de cavaleiro fidalgo em 1783.

Em 1765 é Conselheiro da Fazenda.

Carta patente de 10 de Setembro de 1779 de Capitão de Ordenança.

Carta Patente de 26 de Setembro de 1783 de Capitão de Auxiliares.

Mais alguns dados sobre os seus irmãos:

Anselmo José da Cruz em 1765 recebeu o Assento do Tabaco dizendo-se na época que José Francisco da Cruz e o seu outro irmão Joaquim Inácio da Cruz, teriam participação oculta nesse assento⁴. Anselmo, também conhecido por Anselmo José da Cruz Sobral, em 1779 recebe o foro de cavaleiro fidalgo e em 1788 recebe a doação para sucessão do senhorio honorífico da vila do Sobral de Monte Agraço e em 1789 recebe o título de Conselheiro, bem como, um lugar de conselheiro honorário no Conselho da Fazenda; nesse ano também recebe a Comenda dos moinhos da vila de Soure.

Joaquim Inácio da Cruz em 1767 passa a receber ordenado como Administrador Geral da Alfândega dos Açúcares; em 1768 é conselheiro do Conselho da Fazenda e em 1769 recebe o foro de cavaleiro fidalgo.

3.- Contador geral: António Caetano Ferreira (Corte e Estremadura)

Contador-mor entre 11 de Janeiro de 1762 e 19 de Dezembro de 1780.

O seu ordenado era de 4.000 cruzados anuais.

Natural de Viana do Castelo, filho de Manuel Ferreira Gomes e Andresa Rodrigues, com habilitação à Ordem de Cristo em 2 de Maio de 1765. Teve outro irmão na Ordem de Cristo, João Baptista Ferreira.

Casado, aprendeu o negócio na casa italiana Medici e Nicolini Companhia, onde foi guarda-livros.

Fez depois sociedade com Alexandre António Bom.

Comerciante por grosso, segundo Rattou, era um dos três comerciantes portugueses que utilizava a contabilidade por partidas dobradas, na primeira metade do século XVIII⁵.

Carta de Padrão de 12 de Janeiro de 1765.

Tença anual de 38 mil reis em 18 de Janeiro de 1765.

Tença de 500 mil reis do Real Erário, com sobrevivência para suas filhas.

Pensão de 1.500.000 reis com sobrevivência para suas filhas em 24 de Novembro de 1795.

4.- Contador geral: Baltazar Pinto de Miranda (Reino, Açores e Madeira)

Contador-mor entre 11 de Janeiro de 1762 e 28 de Abril de 1791.

O seu ordenado era de 4.000 cruzados anuais.

⁴ Costa, Fernando Dores e Olival, Fernanda (2005: 328). Élités económicas, in Lains, Pedro, Silva, Álvaro Ferreira, *História económica de Portugal 1700-2000*.

⁵ Sousa, Rita Martins (2006: 49), *Moedas e metais preciosos no Portugal setecentista*.

Natural do lugar das Lages, bispado do Porto, filho de Manoel de Miranda Fraga e Ursula Pinto, com habilitação à Ordem de Cristo em 21 de Maio de 1760.

Em Lisboa morava na Rua Nova de São Bento, freguesia de Santa Isabel ao Rato. Era negociante em todos os ramos de negócio por grosso para a Europa e para a América. Possuía também duas lojas de mercearia. Foi deputado da Junta do Comércio pela Praça do Porto.

Era irmão de António Pinto de Miranda, morador no Rio de Janeiro e familiar do Santo Ofício por carta de 24 de Março de 1760.

Testemunhas do seu processo de habilitação à Ordem de Cristo dizem que era “homem de negócio com tratamento à lei da nobreza” e que “vive à lei da nobreza” e que em 1759 teria cerca de 35 anos.

5.- Contador geral: Luís José de Brito (Rio Janeiro, África Oriental e Ásia Portuguesa)

Contador-mor entre 11 de Janeiro de 1762 e 6 de Abril de 1802.

O seu ordenado era de 4.000 cruzados anuais.

Natural de Nossa Senhora do Pilar de Ouro Preto, Minas Gerais, era filho de José Correia de Andrade e Mariana Josefa Dorothea, negociador de diamantes, com habilitação à Ordem de Cristo em 13 de Março de 1766.

Em Lisboa, morava na Rua de Nossa Senhora dos Prazeres, na freguesia de Santa Isabel e era solteiro por meados dos anos 60.

Em Ouro Preto executava também a arte da cirurgia, assistindo aos médicos.

Um dos três comerciantes portugueses por grosso, que segundo Ratton, utilizava a contabilidade por partidas dobradas na primeira metade do século XVIII⁶.

Foi director da Real Fábrica das Sedas.

Provisão para serventia de ofício de 7 de Novembro de 1780, e ofício de escrivão das entradas do ouro na Casa da Moeda.

Carta de patente de Capitão de Fortaleza em 29 de Novembro de 1780.

6.- Contador geral: Manuel Pereira de Faria (África Ocidental, Maranhão e Bahía)

Contador-mor entre 11 de Janeiro de 1762 e 11 de Junho de 1781.

Filho de Francisco Pereira de Faria.

Ofício de propriedade por provisão de 2 de Setembro de 1749 e carta de ofício de propriedade de 22 de Maio de 1767.

Por Carta de Padrão de 18 de Junho de 1761, tem uma tença de 12 mil reis mais hábito.

Por carta de 18 de Junho de 1771 detém o posto de Mestre de Campo, do Estado do Pará e Maranhão e por carta de 28 de Abril de 1772 tem o posto de Capitão dos Auxiliares do Estado do Brasil.

7.- Tesoureiro geral dos ordenados: Francisco da Fonseca e Sousa

Tesoureiro geral dos ordenados de 11 de Janeiro de 1762 a 1 de Janeiro de 1765.

O seu ordenado era de 4.000 cruzados anuais

⁶ Sousa, Rita Martins (2006: 49), *Moedas e Metais Preciosos no Portugal Setecentista*.

Natural de Aldeia do Porto da Villa, filho de Rodrigo da Fonseca e Sousa e D. Luísa Mariana, com habilitação à Ordem de Cristo em 10 de Fevereiro de 1749.

Por Alvará de 22 de Abril de 1752 tem a serventia de Tesoureiro do Fisco dos Ausentes e por Carta de 26 de Fevereiro de 1753 é escrivão da Mesa Grande do Tribunal de Contas.

8.- Tesoureiro geral dos juros : António Pereira da Silva

Tesoureiro geral dos juros, de 11 de Janeiro de 1762 a 13 de Novembro de 1776.

Natural de Ovar, filho de João Silva Pereira e Maria da Fonseca, com habilitação à Ordem de Cristo em 30 de Agosto de 1769.

Carta de Padrão de 10 de Abril de 1767, tença de 12 mil reis pela renúncia de Francisco Valente

9.- Tesoureiro geral das tenças : António Feliciano de Andrade

Tesoureiro geral dos juros, de 11 de Janeiro de 1762 a 20 de Outubro de 1788.

Natural de Lisboa, filho de Luís Francisco de Andrade, com habilitação à Ordem de Cristo em 27 de Novembro de 1748.

Escrivão dos Contos do Reino e Casa com 20 mil reis em 1 de Setembro de 1749.

Por Alvará de 7 de Fevereiro de 1752 tem o foro de escudeiro fidalgo.

Co-responsável pelo Inventário de todos os Livros Papeis, Linhas e quaisquer outros documentos que se achavam nos Contos do Reino e Casa, dando cumprimento ao Decreto de 30 de Dezembro de 1761, o qual trata da transferência das contas existentes nos Contos do Reino e Casa para o Erário Régio.

Pela concessão de 29 de Janeiro de 1783 são-lhe concedidas todas as casas na Rua de Santo António.

10.– Escrivão do tesoureiro-mor: João Henrique de Sousa (1720-1788)

Escrivão do tesoureiro-mor de 11 de Janeiro de 1762 a 30 de Maio de 1781.

Tesoureiro-mor de 31 de Maio de 1781 a 24 de Fevereiro de 1786.

João Henrique de Sousa, ou João Henriques de Sousa admite-se que seja o principal responsável pela logística contabilística do Erário.

Lente da Aula de Comércio de 1759 a 1762.

Henrique de Sousa nasceu em Setúbal em 1720⁷, era filho de Simão Roiz de Sousa, alfaiate, e Maria Joaquina dos Prazeres. Aprendeu em casa do mestre francês Miguel Lebouteur, depois foi caixeiro e mais tarde guarda-livros; andou por Buenos Aires –onde casou e teve filhos– e pelo Rio de Janeiro, tendo regressado a Lisboa em 1755 e em 1758 é nomeado lente da Aula do Comércio, onde exerce a partir de 1 de Setembro de 1759. sendo também Inspector Geral da Contadoria da Junta do Tabaco. Como lente da Aula do Comércio legou-nos um manuscrito “Arte da escritura dobrada” e em 1762 é escrivão do tesoureiro-mor do Erário Régio, tendo dado lugar a Albert Jacquerie de Sales, novo lente em 1762, na Aula do Comércio.

⁷ Carqueja, Hernâni Olímpio, Arte da Escritura Dobrada que ditou na aula do comércio João Henrique de Sousa copiada para instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no ano de 1765.

João Henrique de Sousa, é um dos quatro homens que em Portugal tinha conhecimento da situação contabilística e financeira do Erário. O seu vencimento anual era muito elevado para a época, na ordem de 1.800.000 reis.

Por Alvará de 17 de Janeiro de 1765 ficou com juro e herdade dos bens sitos na vila de Setúbal.

A habilitação à Ordem de Cristo aconteceu em 1 de Junho de 1765; em 1773 é um dos grandes comerciantes da cidade de Lisboa, enfileirando entre os comerciantes com maiores colectas. Em 1781, já com o marquês de Angeja como Inspector-geral, sobe no Erário para ocupar o lugar de tesoureiro-mor. É preso depois por suspeitas de fraude, sendo demitido em 1787 e ilibado pouco depois. Morre em 1788.

11.- Escrivão dos ordenados: Francisco de Paula Pereira da Silva

Em 17 de Fevereiro de 1734 fica com habilitação à Ordem de Cristo.

Em 5 de Janeiro de 1735 tem o foro de cavaleiro-fidalgo.

Por Carta de 6 de Setembro de 1749 fica proprietário do ofício.

Escrivão dos ordenados de 11 de Janeiro de 1762 a 1 de Janeiro de 1765.

12.- Escrivão dos juros: João de Campos de Andrade

Escrivão dos ordenados de 11 de Janeiro de 1762 a 1 de Janeiro de 1765.

Filho de Manuel Campos Andrade.

Por Carta de 7 de Setembro de 1743 tem o ofício de escrivão dos Contos dos Reino e Casa e por Carta de 12 de Dezembro de 1749, fica proprietário do ofício.

Por Alvará de 28 de Novembro de 1748 tem o foro de cavaleiro fidalgo.

13.- Escrivão das tenças: José Gomes Baptista

Escrivão da Tesouraria das Tenças, de 11 de Janeiro de 1762 a 1 de Janeiro de 1765.

Tesoureiro geral da Tesouraria dos Ordenados de 2 de Janeiro de 1765 a 4 de Março de 1768.

Filho de João Baptista, natural de Lisboa, é escrivão dos Contos do Reino e Casa por Carta de 22 de Janeiro de 1744 e contador da mesma repartição por Carta de 8 de Setembro de 1753.

Cavaleiro fidalgo por Alvará de 2 de Abril de 1748, por Carta de 5 de Setembro de 1748 tem uma tença de 12 mil reis. Tem habilitação à Ordem de Cristo em 1 de Maio de 1749 e é contador dos Contos do Reino e Casa por Carta de 8 de Setembro de 1753.

Co-responsável pelo Inventário de todos os Livros Papeis, Linhas e quaisquer outros documentos que se achavam nos Contos do Reino e Casa, dando cumprimento ao Decreto de 30 de Dezembro de 1761, o qual trata da transferência das contas existentes nos Contos do Reino e Casa para o Erário Régio.

14.- Escriturário: João Gaspar Lyder (Corte e Estremadura)

Escriturário de 11 de Janeiro de 1762 até 22 de Outubro de 1762 ou 31 de Julho de 1763.

15.- Escriturário: Manuel Cardoso da Cunha (idem)

Escriturário de 11 de Janeiro de 1762 até 22 de Outubro de 1762 ou 31 de Julho de 1763.

16.- Escriturário: Paulo José Soares (idem)

Escriturário de 11 de Janeiro de 1762 até 22 de Outubro de 1762 ou 31 de Julho de 1763⁸.

Filho de José Soares Braga e Caetana Freire, com habilitação à Ordem de Cristo de 7 de Julho de 1773.

Por Alvará de 20 de Maio de 1734 tem o foro de escudeiro da Casa; por Alvará de 17 de Janeiro de 1761 tem serventia de ofício e por Carta de Padrão de 28 de Janeiro de 1773 tem uma tença de 18 mil reis; outra Carta de Padrão de 30 de Janeiro do mesmo ano atribui-lhe uma tença de 12 mil reis com hábito. Carta de Padrão de 13 de Outubro de 1778 tem mais uma tença de 48 mil reis e nova Carta de padrão de 30 de Abril de 1782 tem outra tença de 60 mil reis num dos almoxarifados do Reino, por renúncia de Herculano José Barros e Vasconcelos.

17.- Escriturário: Bernardino da Costa Calheiros (Reino, Açores e Madeira)

Escriturário de 11 de Janeiro de 1762 até 18 de Novembro de 1764 ou 17 de Janeiro de 1765.

Por Alvará de 10 de Setembro de 1761 tem um ordenado de 150 mil reis.

18.- Escriturário: Felix de Almeida Pinto Pereira (idem)⁹ ou Felix de Almeida Pinto Pereira Forjaz

Escriturário de 11 de Janeiro de 1762 até 22 de Outubro de 1762 ou 31 de Julho de 1763.

Natural de Lisboa, filho do Capitão Caetano de Siqueira Pinto Almeida e D. Maria Josefa de Assunção e Melo, com habilitação à Ordem de Cristo em 8 de Outubro de 1766.

19.- Escriturário: Francisco António Correia (idem)¹⁰

Escriturário de 11 de Janeiro de 1762 até 22 de Outubro de 1762 ou 31 de Julho de 1763.

Por Alvará de 22 de Dezembro de 1760 tem uma mercê de ofício.

20.- Escriturário: Francisco Xavier Cerqueira (Rio Janeiro, África Oriental e Ásia)

Escriturário de 11 de Janeiro de 1762 até 18 de Janeiro de 1763 ou 1 de Agosto de 1763.

⁸ Há 3 escriturários por Contadoria e desconhece-se a rendição individual do cargo.

⁹ Na ficha de Inventário da Ordem de Cristo consta o nome Félix Almeida Pinto Pereira Forjaz.

¹⁰ Há 3 escriturários por Contadoria e desconhece-se a rendição individual do cargo.

21.- Escriturário: Joaquim José Ferreira dos Santos (idem)

Filho de Theotónio Ferreira dos Santos e de Josefa Bernarda, familiar do Santo Ofício, com habilitação à Ordem de Cristo em 15 de Julho de 1761.

Por Carta de Ofício de 4 de Julho de 1788 é tabelião judicial do Juízo Geral da vila de Guimarães e por carta patente de 13 de Outubro de 1788 é Capitão dos Auxiliares.

22.- Escriturário: Vicente Luiz Nobre (idem)

È escriturário de 11 de Janeiro de 1762 pelo menos até 18 de janeiro de 1763.

Filho de Manuel Luís Nobre. Por Carta de 29 de Abril de 1762 é provido com o hábito de Cristo. E por ujm provisão de 9 de Junho de 1762 tem uma tença de 10 mil reis e hábito.

23.- Escriturário: António Silvério de Miranda (África Oriental. Maranhão e Bahía)

É escriturário de 11 de Janeiro de 1762, pelo menos até 1 de Agosto de 1763.

Natural de Lisboa, filho de António da Silva Chagas e Maria Teresa Caetana, familiar do Santo Ofício, com habilitação à Ordem de Cristo em 7 de Agosto de 1773.

Tem mercê de ofício por Carta patente de 10 de Dezembro de 1760 e por Carta de Padrão de 20 de Janeiro de 1773 tem uma tença de 18 mil reis e por outra de 15 de Fevereiro de 1773 tem uma tença de 12 mil reis com hábito.

24.- Escriturário: Basílio Pereira da Silva (idem)

É escriturário de 11 de Janeiro de 1762, pelo menos até 1 de Agosto de 1763.

Filho de António Pereira da Silva.

Por Alvará de 2 de Agosto de 1754 tem foro de cavaleiro fidalgo.

Por Alvará de 6 de Agosto de 1761 tem um ofício com 150 mil reis de ordenado.

25.- Escriturário: João Baptista Ferreira (idem)

É escriturário de 11 de Janeiro de 1762, pelo menos até 1 de Agosto de 1763.

Natural da vila de Freixo de Espada à Cinta, filho de José Ferreira, com habilitação à Ordem de Cristo em 8 de Outubro de 1755.

Por Carta de Patente 6 de Junho de 1742 é Sargento-mor das milícias.

Por Alvará de 3 de Janeiro de 1744 tem foro de cavaleiro da Casa e por Provisão de 18 de Setembro de 1747 nomeia a serventia do ofício de escrivão do Mosteiro Mor da vila de Guimarães.

Em 26 de Abril de 1755 tem Carta de Ofício de Propriedade.

26.- 1º escriturário: João Carlos Correia Lemos (Corte e Estremadura)

É 1º escriturário de 11 de Janeiro de 1762 a 11 de Dezembro de 1782.

27.- 1º escriturário: Alberto Rodrigues Lage (Reino, Açores e Madeira)

1º escriturário de 11 de Janeiro de 1762 a 28 de Abril de 1791.

Filho de Francisco Rodrigues Lage e Maria Josefa, com habilitação à Ordem de Cristo em 30 de Agosto de 1773.

28.- 1º Escriutário: José Teodoro Silva (Rio Janeiro, África Oriental e Ásia)

1º escriturário de 11 de Janeiro de 1762 a 4 de Outubro de 1803.

Filho de Francisco da Silva e D. Maria Dorothea, com habilitação à Ordem de Cristo em 19 de Julho de 1773.

Por Carta de Padrão de 3 de Janeiro de 1773 tem uma tença de 12 mil reis e hábito e por outra de 28 de Janeiro de 1773 tem uma tença de 18 mil reis.

29.- 1º escriturário: Sebastião Francisco Betamio (África Ocidental, Maranhão e Bahia)

1º escriturário de 11 de Janeiro de 1762 a 11 de Junho de 1781.

Contador-geral da Contadoria da África Ocidental, do Maranhão e das comarcas do território da Relação da Bahía, de 12 de Junho de 1781 a 24 de Fevereiro de 1786.

Escrivão do Tesoureiro-mor de 25 de Fevereiro de 1786 a 2 de Outubro de 1787.

Tesoureiro-mor de 3 de Outubro de 1787 a 18 de Maio de 1796.

Por Carta de Padrão de 30 de Outubro de 1773 tem uma tença de 18 mil reis e por outra de 25 de Janeiro de 1774 tem outra de 12 mil reis e hábito.

8. Análise e interpretação

Antes de interpretarmos o percurso destes funcionários, vindos da área dos negócios, vejamos a elite mais ampla de que eles faziam parte e que rodeavam o poder.

Dores Costa citando Donovan, diz que no princípio de Setecentos estes negociantes por grosso, seriam à volta de 150 indivíduos, e citando Pedreira, diz que em 1770 seriam já cerca de 450.

E estes negociantes de grosso trato assimilados também a guarda-livros, verão já nos tempos pombalinos, a sua profissão deixar de ser "mecânica", mantendo-se a classificação para o comércio de varejo (retalho). Esta conquista, devido à ascendência das novas elites pombalinas aos circuitos do poder, traz inevitavelmente o patrocínio de Carvalho e Melo à discussão, que já existia antes dos anos 50, misturada com outros actores.

O núcleo forte da elite pombalina abrangia à volta de 100 negociantes. Uma das formas de subida social era o estatuto de Familiar do Santo Ofício, e de tal forma era assim, que de 1721 a 1770, foram nomeados familiares mais de 3600 pessoas, quase sempre negociantes.

E também a Ordem de Cristo nobilitava e preparava os actores para papéis mais importantes na rede do poder.

E se a hora dos negociantes chega no consulado pombalino, nem por isso a aristocracia titular os absorveu, bem pelo contrário, pois não obstante a sua riqueza, nunca conseguiram casar neste grupo. A sua fortuna média rondaria os 150 contos e só os Grandes da Corte possuíam patrimónios mais opulentos, porém quantas vezes onerados a esses mesmos negociantes e argentários. Porém, na realidade os primeiros a chegar ao baronato –muito raro no Antigo Regime– são os Bandeira e os Quintela, mas só em 1805¹¹!

Em complemento, deve-se também lembrar que os nossos Grandes eram uma classe muito fechada¹² e o próprio Carvalho e Melo tentou combater pela lei, a endogamia da nossa aristocracia.

Vejamos agora alguns nomes dessa elite.

Anselmo José da Cruz, é o homem do Contrato do Tabaco, a maior receita do reino no tempo de Pombal. Como já vimos é irmão de José Francisco da Cruz, o Tesoureiro-mor do Erário Régio e homem de confiança de Carvalho e Melo. O próprio Anselmo Cruz é Conselheiro da Fazenda bem como um outro seu irmão, Joaquim Inácio da Cruz. Uma das acusações de que Carvalho e Melo é alvo, é a da manutenção do valor do arrendamento do Contrato do Tabaco até à sua demissão, podendo eventualmente ter beneficiado com isso. A sua opulência teria sido feita à custa do argentário Oldenberg, implicado em 1756 num golpe palaciano contra Carvalho e Melo.

David Purry, argentário inglês e assentista da Coroa, passou a inquilino de Carvalho e Melo no Palácio da Rua Formosa, quando este se mudou para a Ajuda em consequência do terramoto. Pagava uma renda anual de 1 milhão e 600 mil reis, considerada exorbitante para a época. Fundou uma empresa com sede no Palácio e pouco depois tinha o contrato do pau-brasil.

David Gildemeester, foi um mercador holandês, que fez grande fortuna por influência de Carvalho e Melo, ganhando o Contrato dos Diamantes¹³.

No que respeita agora especificamente aos funcionários do Erário, fazendo parte da elite, interagem com ela, quantas vezes debitando e creditando nos livros Memorando, Diário e Mestre esses nomes que lhes seriam bem familiares.

Procurando resumir a trajectória de vida destes homens no que nos foi possível investigar, começamos por verificar a sua naturalidade. No que conseguimos saber são em maioria oriundos do norte do país e vêm para Lisboa fazer negócios, sendo o Brasil uma etapa importante neste processo ascendente¹⁴.

¹¹ Costa, Fernando Dores e Olival, Fernanda (2005: 340-341), “Élites económicas”, in Lains, Pedro, Silva, Álvaro Ferreira, *História Económica de Portugal 1700 -2000*.

¹² Monteiro, Nuno Gonçalo (2007), *Elites e Poder*, Lisboa, Imprensa de Ciências Sociais.

¹³ Guerra, Luís Bivar (1954: 403), *Inventário e Sequestro da Casa de Távora e Atouguia em 1759*, Lisboa, Tribunal de Contas.

¹⁴ Costa, Fernando Dores e Olival, Fernanda (2005: 326), “Élites económicas”, in Lains, Pedro, Silva, Álvaro Ferreira, *História Económica de Portugal 1700 -2000*.

Dividimos os ofícios do Erário nos dois grupos seguintes, excluindo à partida o Inspector-geral Carvalho e Melo por ser uma figura política, e acima portanto da funcionalidade da Instituição:

- 1- De Tesoureiro-mor a escrivães (12 funcionários)
- 2- Escriturários e 1^{os} escriturários (16 funcionários)

No primeiro grupo –os cargos mais elevados do Erário– temos:

Três provêm da repartição dos Contos do Reino e Casa, há nove habilitações à Ordem de Cristo –cinco antes do Erário e quatro depois do Erário–, cinco têm foro de cavaleiro fidalgo e registámos 24 cartas, tenças, conselhos, etc.

No segundo grupo –a elite abaixo do Erário– há oito habilitações à Ordem de Cristo –três antes de 1762 e cinco após 1762–, três foros de cavaleiro fidalgo e 21 cartas, tenças, conselhos, etc.

Parece-nos que, se na verdade estes homens são recrutados normalmente na sua especificidade profissional –negociantes, guarda-livros– e isso de certa forma poderá constituir uma ruptura, nota-se que os seus percursos são semelhantes aos de outras origens: têm hábitos da Ordem de Cristo –os de nível social mais elevado têm mais hábitos que os escriturários e 1^{os} escriturários–, recebem privilégios como tenças, cartas, etc, antes e depois do Erário e mesmo já com D. Maria I não vêm o seu percurso profissional alterado para pior.

Assinale-se que três funcionários em doze –25%– provêm da repartição dos Contos do Reino e Casa, precisamente a que o Erário Régio substituiu e foi acusada de descontrolo, corrupção e fraudes.

Ainda quanto às habilitações à Ordem de Cristo notamos que nos cargos mais elevados, a grande maioria –9 em 13– teve habilitação e cinco antes de 1762, pelo que já faziam parte do *establishment*, digamos assim.

Nos foros de cavaleiro fidalgo bem como noutros privilégios o mesmo aconteceu, pois o que continuava a nobilitar no Antigo Regime, eram os privilégios e os títulos e esta classe profissional demonstra ser sensível a eles.

Se o Erário constituiu uma promoção social para estas elites, mais ainda constituiu, para aqueles que aqui classificamos como a elite baixa do Erário, pois as habilitações à Ordem de Cristo foram mais após 1762 do que antes. É certo que nestes percursos de vida se deve também acautelar a idade dos actores em 1762, pois pessoas com acesso a cargos mais elevados, seriam certamente mais idosos e eventualmente teriam já um percurso social mais rico.

Há um carácter de continuidade em relação ao prestígio da Ordem de Cristo, por todo o século XVIII, não se observando qualquer ruptura entre o reinado de D. João V e o

reinado de D. José, mesmo após 1773, data da abolição da distinção entre cristãos novos e cristãos velhos.

Ainda quanto à Ordem de Cristo nobilitava e atestava a limpeza de sangue, e a limpeza de ofícios, pelo que era muito prestigiante. Como já vimos também, desempenhar cargos no Erário era prestigiante e concorria para se conseguir a habilitação na Ordem de Cristo.

Verifica-se um clima de continuidade na manutenção de cargos e carreiras no Erário, pois muitos destes funcionários que tomaram posse em 1762 prosseguiram a sua carreira profissional, muito para lá de 1777, não obstante a queda de Carvalho e Melo nessa data.

Verifica-se assim grande mobilidade interna na carreira dos funcionários no Erário, sempre em sentido ascendente, mas normalmente de forma gradual.

Com Sebastião Francisco Betâmio, acontece um caso curioso, que levanta outra questão. É 1º escriturário de 1762 a 1781 e passa logo a Contador geral de 1781 a 1786. Porém antes de ir a Tesoureiro-mor –o cargo mais importante no Erário, logo abaixo de Inspector-geral e onde em 1787 possivelmente substituiu João Henrique de Sousa– é durante cerca de ano e meio –1786-1787– escrivão do Tesoureiro-mor.

Escrivão do Tesoureiro-mor ou Contador geral, qual destes lugares seria mais importante no Erário? Eis uma boa questão até para aquilatar o prestígio da contabilidade *stricto sensu*, no século XVIII, embora fora do objectivo deste trabalho.

Assim, segundo a nossa interpretação, há um carácter de uma certa continuidade no percurso de vida destes homens do Erário, nos três períodos que nos interessam na segunda metade do século XVIII – antes do Erário, Erário até 1777 e D. Maria I.

Há uma ruptura evidente nos processos contabilísticos adoptados na contabilidade do Estado, antes do Erário Régio e depois do Erário Régio. Mas se na realidade houve essa ruptura assumida por contabilistas portugueses nas práticas contabilísticas da contabilidade do Estado, isso pressupõe que estes homens chegados ao Erário Régio dominando a contabilidade por partidas dobradas com eficiência, amplamente demonstram uma experiência anterior, que entra pela primeira metade do século XVIII, pelo que na nossa opinião, devemos encarar com algum cepticismo as afirmações de Ratton sobre o tema¹⁵. Assim, em Portugal na primeira metade do século XVIII, sendo dominantes os guarda-livros estrangeiros como responsáveis pela escrituração nas grandes companhias, eles foram permeáveis à transmissão de conhecimentos aos portugueses como seus inevitáveis auxiliares, pois a rudimentar tecnologia, fazia aumentar a importância dos recursos humanos portugueses, pelo que estes dominariam já a contabilidade por partidas dobradas. Exemplo bem flagrante é a Companhia da

¹⁵ Jacome Ratton, nas suas “Recordações” enuncia que na primeira metade do século XVIII só três comerciantes portugueses utilizavam as partidas dobradas na contabilidade: José Rodrigues Bandeira, António Caetano Ferreira, e Luiz José de Brito.

Fábrica das Sedas¹⁶, que acolhe uma contabilidade de custos utilizando o sistema monista indiviso, com alguma complexidade para a época e que necessitava, para além do guarda-livros italiano Cortinovis, mais técnicos dentro das partidas dobradas e da contabilidade de custos.

Assim, quer-nos parecer que estes homens do Erário, ex-negociantes por grosso ou guarda-livros, cuja contabilidade dominavam, amplamente demonstram saberes, apreendidos ao longo das suas vidas e anteriores claro ao Erário, à Aula de Comércio e à década de 50 do século XVIII. Profundamente versados em contabilidade e partidas dobradas, desmentem assim a pesada “hagiografia” dos tempos pombalinos sobre a “escuridão contabilística” do Reino, antes de 1759.

Bibliografia

- Benavente Rodrigues, M. (1996). *Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário*. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 226, pp. 361-414.
- Carqueja, Hernâni Olimpio (2010). *Arte da Escritura Dobrada que ditou na aula do comércio João Henrique de Sousa copiada para instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no ano de 1765*. Lisboa: OTOC.
- Carvalho, José Manuel Matos; Cochicho, Joaquim Calado; Benavente Rodrigues, Manuel José e Paixão, Judite Cavaleiro (2000). “A companhia da Fábrica das Sedas 2ª administração (1745-1747)”. 8º Congresso Mundial Historiadores de Contabilidade. Madrid.
- Costa, Fernando Dores e Olival, Fernanda (2005). “Élites económicas”. In, Lains, Pedro e Silva, Álvaro Ferreira da, *História económica de Portugal 1700 -2000*. Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais, pp. 323-343.
- Franco, António L. Sousa (1995). *As contas na história 1761-1834*, Volume III. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Franco, António L. Sousa e Paixão, Judite Cavaleiro (1995). *Magistrados, dirigentes e contadores do Tribunal de Contas e das Instituições que o precederam*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Guerra, Luís Bivar (1952). *Inventário e sequestro da Casa de Aveiro em 1759*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Guerra, Luís Bivar (1954). *Inventário e sequestro da Casa de Távora e Atouguia em 1759*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Hespanha, Antonio Manuel (1993). “A fazenda”. In, J. Mattoso, *História de Portugal*, IV Volume. Lisboa: Círculo de Leitores, pp. 203-238.
- Monteiro, Martim Noel (1979). *Pequena história da contabilidade*. Lisboa: APOTEC.
- Monteiro, Nuno Gonçalves (2006). *D. José*. Lisboa: Círculo de Leitores.

¹⁶ Carvalho, José Manuel Matos; Cochicho, Joaquim Calado; Benavente Rodrigues, Manuel José e Paixão, Judite Cavaleiro (2000), *A Companhia da Fábrica das Sedas 2ª Administração (1745-1747)*, 8º Congresso Mundial Historiadores de Contabilidade, Madrid.

- Monteiro, Nuno Gonçalo (2007). *Elites e poder*. Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais.
- Moreira, Alzira Teixeira Leite (1977). *Inventário do fundo geral do Erário Régio: arquivo do Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Nizza da Silva, Maria Beatriz (2006). *D. João V*. Lisboa: Círculo de Leitores.
- Olival, Fernanda (2004). "Rigor e interesses: os estatutos de limpeza de sangue em Portugal". *Cadernos de Estudos Sefarditas*, 4, pp. 151-182.
- Rau, Virgínia (1949). *A Casa dos Contos*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Serrão, José Vicente (1993). "O quadro económico". In, J. Mattoso, *História de Portugal*, IV Volume. Lisboa: Círculo de Leitores, pp. 71-117.
- Serrão, José Vicente (2007). "Os impactos económicos do terramoto". In, Vários, *O Terramoto de 1755: Impactos Históricos*. Lisboa: Livros Horizonte, pp. 141-163.
- Silva, Álvaro Ferreira (2005). "Finanças Públicas". In, Lains, Pedro e Silva, Álvaro Ferreira, *História económica de Portugal 1700 -2000*, Volume I. Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais, pp. 237-261.
- Sousa, Rita Martins (2006). *Moedas e metais preciosos no Portugal setecentista*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Subtil, José (1993). "Governo e Administração". In, J. Mattoso, *História de Portugal*, IV Volume, Lisboa: Círculo de Leitores, pp. 157-193.
- Tomaz, Fernando (1988). "As finanças do Estado pombalino (1762-1776)". In, Vários, *Estudos e Ensaios em homenagem a Vitorino Magalhães Godinho*. Lisboa: Livraria Sá da Costa.

ANEXOS

Cronología

- 1745 | - Carvalho e Melo chega a Viena como enviado especial e ministro plenipotenciário. Em Dezembro casa com Leonor Daun
- 1746 | - Fernando VI –marido da Infanta D. Maria Bárbara– ascende ao trono de Espanha
- Os casais açorianos que se queiram estabelecer no Brasil são transportados por conta da Fazenda Real
- Luís António Verney escreve o “Verdadeiro Método de Estudar”
- 1747 | - Morre o cardeal da Mota, Secretário de Estado dos Negócios Estrangeiros de D. João V
- Início da construção do Palácio de Queluz
- 1748 | - D. Luís da Cunha redige o seu “Testamento Político” e sugere Carvalho e Melo para Secretário de Estado
- 1749 | - Morre D. Luís da Cunha
- O visconde de Vila Nova de Cerveira e Alexandre de Gusmão negociam em Madrid o Tratado dos Limites do Brasil
- 1750 | - 3º Marquês de Távora chega à Índia, como Vice-rei
- Tratado de Madrid ou dos Limites é celebrado em Madrid, entre Portugal e Espanha, substituindo o Tratado de Tordesilhas. Portugal dá a colónia do Sacramento e recebe o território dos Sete Povos das Missões
- Morte do rei D. João V. Seu filho, D. José sobe ao trono
- Carvalho e Melo, é nomeado Secretário de Estado dos Negócios Estrangeiros e da Guerra
- Restabelecido o imposto dos Quintos, que substitui a capitação das populações de Minas Gerais
- A Fábrica das Sedas, encerrada, passa a Real Fábrica das Sedas
- Crise nas minas brasileiras
- 1751 | - Proibições do transporte de escravos do Brasil para possessões que não sejam portuguesas
- 1752 | - Lei obriga os missionários a ensinar português aos índios no Brasil
- 1753 | - Fundação da Companhia do Comércio Oriental, concessão monopolista entregue ao comerciante Feliciano Velho Oldemberg
- Alvará estabelecendo o monopólio régio para os diamantes do Brasil
- Morte de Alexandre de Gusmão, responsável pela política externa portuguesa no tempo de D. João V
- 1754 | - Morte da rainha viúva D. Maria Ana
- Regimento do Conselho da Fazenda
- O Marquês de Távora, Vice-rei da Índia regressa ao Reino
- 1755 | - Criação da Companhia do Grão Pará e Maranhão
- Restabelecida a Junta do Comércio, em substituição da Mesa do Bem Comum
- Grande terramoto que arrasa parte importante de Lisboa e do sul do país
- Decreto obriga os mercadores a um donativo de 4 por cento sobre o valor das mercadorias importadas
- Manuel da Maia, engenheiro-mor do reino, apresenta o primeiro plano para a reconstrução de Lisboa
- 1756 | - Derrota dos índios brasileiros enquadrados pela Companhia de Jesus, que se opunham às demarcações fronteiriças das possessões luso-espanholas
- Conspiração contra Carvalho e Melo. Diogo de Mendonça Corte Real, é condenado a degredo. Carvalho e Melo assume a pasta dos Negócios do reino
- Derrota dos portugueses em Goa. O vice-rei morre em combate contra o rei de Sunda

- Alvará cria a Companhia Geral de Agricultura de Vinhos do Alto Douro
 - Alvará reforma o que as Ordenações dispunham sobre os livros mercantis
 - Falência da Companhia do Comércio Oriental
- 1757** | - Tumultos no Porto contra a Companhia de Vinhos do Alto Douro. São executados 17 implicados na revolta do Porto contra a Companhia
- 1758** | - Dadas como provadas as acusações de Carvalho e Melo contra a Companhia de Jesus
- João Baptista Bonavie escreve o “Mercador exacto nos seus livros de contas, ou método fácil pelos princípios das partidas dobradas”
 - Morte de D. Maria Bárbara, rainha de Espanha e irmã do rei D. José I
 - Atentado contra o rei
 - Prisão dos Távora, Atouguia e Aveiro, acusados de autores do atentado à vida do rei, sendo os seus bens sequestrados
- 1759** | - Os Távora, Atouguia e Aveiro, são barbaramente executados
- Prisão dos Jesuítas, acusados também como co-autores do atentado e sequestro de todos os seus bens
 - O rei concede a Carvalho e Melo o título de Conde de Oeiras
 - Francisco Xavier de Mendonça, –irmão de Carvalho e Melo– vindo do Pará é nomeado Secretário de Estado adjunto
 - Expulsão dos Jesuítas de Portugal
 - São publicados os Estatutos da Aula de Comércio
 - Demarcação da Praça do Rossio com instruções para a sua reedificação
- 1760** | - Casamento de D. Maria, filha do rei D. José I com seu tio D. Pedro
- Decreto cria a Intendência Geral da Polícia da Corte e do Reino
 - Expulsão do Núncio Apostólico e corte de relações com a Santa Sé
- 1761** | - Criado o Colégio Real dos Nobres
- Alvará determina total liberdade para os índios do Brasil
 - Abolição do tráfico da escravatura em Portugal Continental
 - Auto de fé no Rossio, sendo executado o padre jesuíta Gabriel Malagrida mais 56 sentenciados
 - Carta de Lei extinguindo os Contos do Reino e Casa e criando em sua substituição o Erário Régio ou Real Erário
- 1762** | - Entrada de Portugal na Guerra dos Sete Anos ou “Guerra Fantástica” com Espanha, devido à nossa recusa em participar no Pacto de Família dos Bourbons
- Lançamento da décima em substituição dos 4,5%
 - A colônia do Sacramento no sul do Brasil é conquistada pelos espanhóis comandados por D. Pedro de Cevallos
 - Contratação do Conde de Lippe para marechal das tropas portuguesas. No fim do ano armistício entre Portugal e Espanha
- 1763** | - O Brasil passa a Vice-Reino. Capital passa para o Rio de Janeiro
- Tratado de Paris põe termo ao Pacto de Família e à Guerra dos Sete Anos
 - Grave crise económica (até 1770)
- 1764** | - Criação do Real Arsenal do Exército
- Criação de fábricas de cutelaria, pentes, marfim, caixas de papelão, verniz lacre e grude
 - Extinção da Arcádia Lusitana
- 1765** | - Criação de fábricas de relógios e serralharia

- Alvará que cria o Terreiro Público (abastecimento da população de Lisboa na Ribeira)
- Arranque das vinhas no Ribatejo, Mondego e Vouga
- Termina o monopólio do sabão e administração de saboarias pelo Estado
- 1766** - Arranque de vinhas, para substituição por cultura do pão
- Carta régia proibindo no Brasil, as indústrias de ourives, fiadores de ouro, sedas e algodões tecidos
- 1767** - Exportação de algodão do Brasil para Inglaterra
- Breve de Clemente XIII para reatamento das relações com Portugal
- 1768** - Criação da Real Mesa Censória. Inquisição deixa de fazer o exame prévio e censura de livros
- Alvará que institui a Régia Oficina Tipográfica
- Proibidas as profecias do Bandarra
- Livro sobre a Teoria Política do absolutismo iluminista e do Regalismo
- População da metróle calculada em 2.400.000 habitantes
- 1769** - Fábrica de chapéus em Pombal de propriedade régia
- Alvará cria a Junta das Confirmações (ofícios sujeitos a confirmação régia)
- Inquisição é Tribunal Régio
- Fábrica de louça em Lisboa
- Subsídio a Stephens para estabelecer uma Real Fábrica de Vidro na Marinha Grande. Outra fábrica de chapéus é criada em Elvas
- Abandono da praça de Mazagão no norte de África e criação de uma Nova Mazagão no Brasil, na região do Amazonas
- Lei da Boa Razão, acaba com o fundamento jurídico do Direito Consuetudinário
- Concessão do título de Marquês ao Conde de Oeiras
- 1770** - Martinho de Melo e Castro por morte de Mendonça Furtado, irmão do marquês de Pombal, é nomeado Secretário de Estado da Marinha e Domínio Ultramarino
- Licença para uma refinaria de açúcar no Porto
- Restabelecimento das relações com a Santa Sé
- Leis sobre o morgadio
- Inscrição de todos os comerciantes na Junta do Comércio
- Proibida importação de louça estrangeira
- Proibida a transmissão de empregos por herança
- Real Fábrica das Sedas é encarregada de fomentar a cultura da amoreira
- 1771** - Criada a Inspeção Geral dos Diamantes. Coroa fica com o exclusivo da exploração
- Apedrejada a carruagem do marquês de Pombal, sendo detido o autor do crime
- Abolição de 15 mil vínculos de baixo rendimento bem como dos morgadios abaixo de cem mil reis
- 1772** - Nau dos Quintos chega a Lisboa com cerca de 4 mil contos
- Novos Estatutos da Universidade de Coimbra
- Lei reformando os cursos menores
- Reforma da Inquisição
- Instituição do Subsídio Literário
- 1773** - Alvará criando a Companhia Geral das Reais Pescas do Reino do Algarve
- Abolidas as limpezas de sangue e a distinção entre cristãos novos e cristãos velhos

- Auto de fé em Goa com 124 sentenciados
 - Alvará criando uma fábrica régia de tecidos de linho
 - Breve de Clemente XIV extinguindo a Companhia de Jesus
 - Golpe palaciano com o afastamento de José Seabra da Silva
- 1774**
- Extinção da Inquisição de Goa
 - Regimento do Tribunal do Santo Ofício torna-o um tribunal político
- 1775**
- Inauguração da estátua de D. José
 - Execução de João Baptista Pelle, presumível autor do atentado contra o Marquês de Pombal
 - Abertura do Mercado da Praça da Figueira em Lisboa
- 1776**
- Repressão de Pina Manique de graves incidentes na Trafaria
 - Alvará para fundação no Porto de uma fábrica de camurças, peliças e pergaminhos. Fundação régia de uma fábrica de relógios em Lisboa
 - A rainha D. Mariana Vitória assume a regência devido a doença de D. José
 - O Marquês de Pombal é impedido de penetrar na câmara real
- 1777**
- Morte do rei D. José e aclamação de D. Maria I
 - Demissão do Marquês de Pombal e sua substituição pelo Marquês de Vila Nova de Cerveira
 - Os Távora e Alorna são considerados inocentes do atentado ao rei
- 1778**
- D. Pedro de Cevallos, Vice-rei da Cisplatina de Espanha apodera-se da Ilha de Santa Catarina e destrói a colónia do Sacramento no sul do Brasil
 - Pelo Tratado de Santo Ildefonso, Portugal perde a colónia do Sacramento mas recupera a Ilha de Santa Catarina
 - Regresso do desterro de Angola, de José Seabra da Silva, ilibado de culpas
 - Publicação de um novo Regimento de Mercês
 - Decreto extingue a Companhia do Grão Pará e Maranhão
 - É restabelecido o Tribunal da Relação de Goa
 - Tenta-se comprar em Londres uma máquina a vapor

Fontes

IANTT - Registo Geral das Mercês

IANTT - Habilitações à Ordem de Cristo

IANTT- Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário

A CONTABILIDADE E A IMORALIDADE NO ESTADO NOVO (ANOS 30 E 40)

Joaquim A. Calado Cochicho¹
joaquimacalado@gmail.com

APOTEC-Lisboa

fecha de recepción: 01/07/2011
fecha de aceptación: 05/09/2011

Resumen

El Archivo de Torre de Tombo nos lleva a un encuentro con la Historia. Un nombre desconocido para las Ciencias Sociales y Humanidades, José Barata Júnior, preso político en las décadas de los años 30 y 40 del siglo XX, renace sin una vida pasada en el contexto político, económico y social del tiempo en el que fue prisionero. Y también, el concepto de Historia Contemporánea –Estado Nuevo.

Un régimen político y dos discursos: uno el que difunde la propaganda, otro el que el pueblo siente. Salazar establece el rigor y la disciplina en la Contabilidad Pública e invoca la ley y una moral superior para el Estado. El mismo Estado, reprime, censura, arresta, tortura y practica la inmoralidad en la “contabilidad” del número de presos políticos muertos en el Penal de Tarrafal, en Cabo Verde.

Palabras clave: José Barata Júnior; Colónia Penal do Tafarral (Cabo Verde); Contabilidad pública; Antonio de Oliveira Salazar; Estado Novo.

Abstract

The Archive of Torre do Tombo leads us to an encounter with History - a name unknown to the Social Sciences and Humanities, José Barata Jr., a political prisoner in the 30s and 40s of the twentieth century. When he was a prisoner, a past without life reborn in the political, economic and social time. And, also, the concept of Contemporary History - "New State".

A political regime and two speeches: One that propaganda broadcasts, other that the people feel. Salazar establishing rigor and discipline in the Public Accounts and invokes the Law and a Moral superior to the State. The same State represses, censorships, arrests, tortures and

¹ Ex-Assessor da Torre do Tombo. Conselheiro do Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC, Rua Rodrigues Sampaio, 50, 3º Esq., 1169-029-Lisboa.

practices immorality in the "Accounting" of the number of political prisoners killed in the Penal Colony Tarrafal in Cape Verde.

Keywords: Accounting; Politic; Social; Immorality.

Resumo

O Arquivo da Torre do Tombo leva-nos a um encontro com a História – Um nome desconhecido das Ciências Sociais e Humanas, José Barata Júnior, preso político nas décadas de 30 e 40, do Século XX. Renasce um passado sem vida no contexto político, económico e social do tempo em que foi prisioneiro. E, também, o conceito de História Contemporânea – “Estado Novo”.

Um Regime político e dois discursos: Um que a propaganda difunde, outro que o povo sente. Salazar estabelece rigor e disciplina na Contabilidade Pública e invoca a Lei e uma Moral superior ao Estado. O mesmo Estado reprime, censura, prende, tortura e pratica a Imoralidade na “Contabilidade” do número de presos políticos mortos na Colónia Penal do Tarrafal, em Cabo Verde.

Palavras chave: José Barata Júnior; Colónia Penal do Tafarral (Cabo Verde); Contabilidade pública; Antonio de Oliveira Salazar; Estado Novo.

O Arquivo Nacional da Torre do Tombo², uma das Instituições portuguesas mais antigas, tem à sua guarda um valioso acervo documental que remonta a séculos anteriores à fundação de Portugal³ e desde muito cedo verificou-se ser necessário preservar todo este património arquivístico. Ali poderemos encontrar verdadeiros testemunhos da nossa Cultura e da nossa História como por exemplo, o humanismo de Damião de Goes, a retórica do Padre António Vieira, o rigor histórico de Alexandre Herculano, ou ainda, o nome de José Barata Júnior um desconhecido das Ciências Sociais e Humanas. No entanto, estudar a sua vida como prisioneiro, nos anos 30 e 40 do século passado, no campo do Tarrafal na ilha de Santiago, em Cabo Verde, pode ajudar-nos a compreender aquele período da nossa História Contemporânea. A prisão, condenação e desterro de José Barata Júnior ocorrem num contexto político, social, económico, cultural e militar, tendo em conta que um País é uma realidade em constante evolução Assim, antes de procurarmos analisar isoladamente a fonte de informação histórica que representa a prisão de José Barata Júnior importa interpretar a bibliografia crítica relacionada com a situação económica e social do País no contexto daquela detenção, bem como analisar o período histórico que antecedeu a chegada de Salazar ao governo do País.

² A Torre do Tombo surge no final do Sec. XIV pela necessidade de conservação dos registos escritos, oficiais e oficializados, documentos gerados pelo poder régio na sua acção interna e nos negócios com o estrangeiro.

³ A Torre do Tombo guarda documentos que vêm do Séc. IX até aos nossos dias, escritos em suportes de pergaminho, papel, papel de arroz e folha de palmeira.

Os 16 anos da 1ª República Portuguesa (1910–1926) geraram crises governamentais sucessivas devido a problemas relacionados com a história financeira daquele período temporal, sobretudo o equilíbrio orçamental, o montante da dívida pública e a desvalorização da moeda. Este trabalho não pretende ilustrar com detalhe a importância da carga tributária no tecido económico-social, no entanto, refira-se a existência de estudos sobre impostos que nos poderão ajudar a compreender a carga tributária do País, quer as contribuições directas e indirectas, quer a legislação tributária e fiscal⁴. E também um conjunto de tabelas e gráficos com muita utilidade para a história financeira em geral, que nos indicam, desde 1910, os números relativos à dívida pública, às receitas e despesas do Estado⁵. Entretanto, a Lei nº 1368, de 21 de Setembro de 1922, viria a instituir um novo regime tributário, conforme a Estatística das Contribuições e Impostos e liquidação e cobranças nas gerências de 1922-1923 e de 1924-1925⁶.

Relativamente aos Orçamentos Gerais do Estado eles contemplam três rubricas: leis de receita e despesa, propostas orçamentais e orçamentos gerais propriamente ditos. A partir da gerência de 1920-1921 existe uma publicação regular e sistemática das Contas Públicas⁷ e um resumo claro e prático das Contas Gerais do Estado, entre 1910 e 1925, publicado em 1926, que revela dados históricos relativos à Dívida Pública, Moeda, Tesouraria, Contas da Gerência do Estado e Assistência Financeira às Colónias e Contas dos Anos Económicos, Receitas e Despesas, Sistema Tributário e Regime dos vencimentos dos funcionários⁸. Porém, o estudo mais completo sobre orçamento e contas gerais do estado deve-se a Armindo Rodrigues Monteiro, político que defendeu a “tese catastrófica”, considerando Portugal à beira da ruína⁹.

O estado financeiro do País agravou-se com a guerra, que veio desorganizar mais as finanças portuguesas, uma situação difícil que mais ou menos atingia outros Estados dentro e fora da Europa. Perante este clima surgiram autores pessimistas, partidários da tese de que o País se afundava sem remédio devido ao total “descalabro” financeiro, ajudando a criar no povo um sentimento de pânico e aos governos dificuldades sem fim. Entre os autores mais lúcidos e inteligentes refira-se Quirino de Jesus e Ezequiel Campos, cujas publicações conjuntas abordam problemas financeiros e económicos. Enquanto Ezequiel de Campos faz uma análise serena e verdadeiramente crítica em “A Restauração Financeira”, Quirino de Jesus diz-nos que tudo está mal e aponta o abismo como destino da Pátria, conforme capítulo que designa por: A Desorganização Nacional¹⁰.

⁴ Anuário das Contribuições Directas sobre estatística financeira, editado pelo Ministério das Finanças. Cada volume corresponde a um ano civil e económico.

⁵ Portugal Económico e Financeiro, de José Dias de Araújo Correia, Vol. II, Lisboa, 1938.

⁶ Publicação do Ministério das Finanças, Direcção de Estatística, Lisboa, 1927, continuada por novo volume referente ao ano de 1925-1926, Lisboa, 1928.

⁷ Ministério das Finanças, Direcção Geral de Contabilidade Pública, Lisboa, a partir de 1937.

⁸ Situação Económica e Financeira do País, de F.G. Velhinho Correia, Comissão Executiva da Conferência de Paz, Lisboa, 1926.

⁹ Orçamento Português, de Armindo Rodrigues Monteiro, 2 vols. Lisboa, 1921-1922.

¹⁰ A Crise Portuguesa. Subsídios para a política de Reorganização Nacional, de Ezequiel de Campos e Quirino de Jesus, Porto, 1923.

Muito mais ponderado e realista se mostra António de Oliveira Salazar na tese que apresentou ao Congresso de Associações Comerciais e Industriais Portuguesas, em 1923, sob o título de “Redução das Despesas Públicas”, um verdadeiro programa esquemático que preconiza a redução das despesas como meio principal para obter o equilíbrio do orçamento. António de Oliveira Salazar viria a publicar, mais tarde, um estudo histórico sobre os orçamentos, focando especialmente as receitas no Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra¹¹.

No campo político relativo ao período que antecede o convite feito a Salazar para integrar o governo, refira-se a importância da nomeação interina do General Carmona para Presidente da República, no dia 26 de Novembro de 1926. e quando Carmona aderiu à tendência totalitária, rapidamente desiludiu a ala republicana. Estas reacções republicanas foram anuladas pelas forças governamentais e os chefes partidários deportados para presídios nos Açores, Guiné, Cabo Verde e Angola. A censura militar da imprensa foi instalada e proibidas as actividades aos partidos políticos, sindicatos e organizações político-sociais. Alguns políticos exilaram-se em países como Espanha, França ou Brasil, onde tentam boicotar o reconhecimento internacional do novo regime. O exemplo mais significativo é o da Acção da Liga de Paris, da qual faziam parte António Sérgio, Jaime Cortesão, Afonso Costa e Álvaro de Castro e esta mesma Liga tentou impedir a concessão de um empréstimo a Portugal, sob a égide da Sociedade das Nações. Este empréstimo externo solicitado pelo governo português em 1927 não se concretizou devido às condições da Sociedade das Nações e à recusa britânica.

O General Óscar Carmona, eleito presidente em Março de 1928, convidou para a pasta das Finanças António de Oliveira Salazar, um cargo que já tinha ocupado no segundo governo de Mendes Cabeçadas, por um curto espaço de tempo. Salazar rapidamente conseguiu impor a sua personalidade no governo o que lhe permitiu acumular a pasta das Finanças com a das Colónias, considerados Ministérios estratégicos. Os bons resultados financeiros que Salazar conseguiu tornaram-no um político prestigiado e muito homenageado.

Logo no discurso da sua posse como Ministro das Finanças, em Abril de 1928, Salazar formulou exigências que lhe permitiram exercer uma verdadeira ditadura financeira sobre os gastos orçamentais. Para uma melhor execução orçamental cada Ministério passou a dispor de Repartições de Contabilidade Pública. Organizam-se as principais reformas institucionais: a regulamentação da Contabilidade Pública e a renovação do Tribunal de Contas de modo a prevenir irregularidades e desperdícios. Reforça-se o princípio legal do equilíbrio orçamental que define a base da elaboração do Orçamento de Estado. A par da reforma orçamental verificou-se a reforma da dívida pública.

O Orçamento de 1928-1929 apresenta nas receitas 2175 mil contos, nas despesas 1900 mil contos e um saldo positivo de 275 mil contos. A dívida externa estava integralmente paga em Junho de 1929 e a interna em Junho de 1934.

¹¹ “Arrumação Orçamental das Receitas” in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, ano X, 1926-1928, pp 64-120.

Relativamente aos empréstimos externos, designadamente os de origem britânica, não constituíram nos anos trinta uma fonte significativa de pressões sobre o Tesouro Português, como aconteceu na transição do Séc. XIX para o Séc. XX e ainda durante a 1ª República. O último empréstimo amortizável externo, titulado por obrigações, datava de 1902. O total da dívida externa amortizável fundada, herdada da monarquia, rondava entre 1923 e 1939, 3 a 3,4 milhões de contos a uma taxa média de juro entre os 2,7 e 2,8%. O seu regime foi sendo sucessivamente alterado e a maioria foi convertida, em 1940, em dívida consolidada interna. O único empréstimo amortizável externo especial, por contrato, contraído neste período foi o que viria a decorrer da dívida de guerra à Grã-Bretanha durante a I Guerra Mundial: 27 527 186 libras. Pelo acordo luso-britânico de 31 de Dezembro de 1926, o empréstimo foi convertido, passando da classificação de dívida flutuante externa para dívida amortizável externa, sendo o seu pagamento condicionado ao cumprimento por parte da Alemanha da sua dívida de guerra para com Portugal.

Desde o início da década de trinta o governo dispõe de uma situação favorável em relação ao endividamento externo, liberdade que os governos da monarquia e da Primeira República não tiveram.

Tabela I. Saldos das Contas Públicas (U: dezenas de milhares. de escudos)

Anos económicos	Receitas efectivas	Despesas efectivas	Saldos efectivos
1928/29	2047,4	1757,2	+290,2
1929/30	1945,0	1861,7	+85,3
1930/1931	1845,5	1729,6	+115,9
1931/32	1893,8	1845,8	-11,1
1932/33/	1920,2	1931,3	+9,5
1933/34	1983,0	1973,5	

A política de estabilização financeira e económica prosseguida pelo Estado Novo desde a tomada de posse de Salazar, em 1928, como Ministro das Finanças, poderia sintetizar-se no discurso que o Chefe do Governo fez no encerramento do I Congresso da Indústria, em Outubro de 1933: Aqueles que garantem a ordem, saneiam a moeda, desenvolvem o crédito, facilitam os meios de comunicação, manejam as pautas, negociam os tratados comerciais e organizam os trabalhadores, pretendem apenas criar as condições indispensáveis à produção portuguesa..." (O Salazar, Discurso I, 249).

Ou seja, a política económica de Salazar consistia também em conter e disciplinar o movimento sindical, assegurar a ordem pública, tornar mais barato o crédito, fomentar as exportações, assegurar uma protecção aduaneira equilibrada, melhorar os meios de transportes. No entanto, (...), o governo português não se limitou a providenciar o equilíbrio orçamental, a estabilizar a moeda e a controlar os preços. Em comparação com governos de outros países que enveredaram por orientações idênticas e mais radicais, Salazar fez adoptar medidas de reanimação da procura e de estímulo às actividades económicas que ultrapassam a clássica resposta inicial restritiva, deflacionista e não

intervencionista face à crise. Como por exemplo: o abaixamento da taxa média de desconto através da redução da de redesconto (de 1928 a 1938 elas baixam de 10,5% e de 8% para 5,25% e 4%); o acompanhamento da desvalorização da libra em 1931; a política de protecção aduaneiro, tanto no mercado nacional como no mercado colonial; a reanimação do papel económico das colónias; o bloqueamento dos salários e o rígido tabelamento e controlo dos preços dos principais bens de primeira necessidade¹².

Este esforço de recuperação financeira sacrificou agricultores e sobretudo as classes médias devido ao desemprego*, criando-se um ambiente social tenso e instável que só o conceito de ordem do “estado forte” e o exercício da autoridade interior permitem manter pela força.

Tabela 2. Evolução do Número de Desempregados*

Anos	1931	1932	1933	1934	1935
N: de desempregados	3910	19847	23998	36955	37719

Fuente. (Anuário Estatístico, I.N.E.).

Ressalve-se o facto das estatísticas oficiais não reflectirem cabalmente o volume real do desemprego verifica-se uma redução de quase 40% do número oficial de desempregados de 1931 a 1933. Este número volta a subir em 1934, estabilizando-se até ao fim da década em valores idênticos¹³.

A recuperação financeira do País exercida pela autoridade permitiu a construção do mito Salazar. Os anos trinta são fortemente marcados pela depressão capitalista e pela ideia de um poder personalizado. A visão quase messiânica do líder salvador que, no meio da crise generalizada, surge para salvar as Nações da bancarrota final, aparece um pouco por toda a parte: na América do “New Deal” é Franklin Roosevelt, que comanda os Estados Unidos na saída da depressão, e na Alemanha nazi, é Hitler que aparece como restituidor da dignidade alemã. Salvaguardadas as diferenças, fica-nos a visão do Homem invulgar que ultrapassa as limitações humanas e históricas para o bem-geral do país.

A imagem do político no Estado pós-liberal é uma arma para a manutenção do poder, e se a repressão é uma constante em determinados regimes, a manipulação desta imagem revela um controlo mais subtil mas, nem por isso, menos eficiente. A importância da propaganda política, surge-nos com clareza ao analisarmos os “mitos” que foram criados em torno de determinadas figuras no período entre-guerras, nomeadamente ditadores

¹² “O Estado Novo nos Anos Trinta – 1928-1938”, de Fernando Rosas, pags. 204 e 205 Lisboa, 1986.

¹³ As estatísticas disponíveis sobre o volume de desemprego não coincidem entre si, mas apresentam valores aproximados, de acordo com o Anuário Estatístico, 1937, Relatório do Banco de Portugal de 1931 a 1936.

como Mussolini, Hitler ou Salazar. As biografias produzidas após a Primeira Guerra Mundial, (...) são uma fonte privilegiada para a reconstrução destas figuras do imaginário político do Estado intervencionista ou autoritário. Algumas obras tiveram como objectivo fornecer uma visão da imagem oficial de Salazar como político e como personagem messiânico¹⁴. A primeira obra que versa sobre Salazar foi publicada em 1930, “O Ditador das Finanças” da autoria do jornalista Leopoldo Nunes onde é apresentado no prefácio de Armindo Monteiro como “chefe incontestado do movimento de ressurreição”¹⁵. A ideia de “Messias” é uma constante nas obras que versam sobre Salazar, apresentando o Presidente do Conselho com caracterização religiosa:

No Céu é nosso Jesus
Que todo o bem produz
Em Portugal é Salazar
Que nos veio trazer a luz,
As honras não o seduz
E a Nação veio salvar¹⁶

Salazar, homem de Estado definido por biógrafos como mítico, cuja composição da sua figura política e humana deriva da linha de rumo que traçou para um Estado absurdo, apoiado pela censura e pela repressão policial – o Estado Novo.

Na entrevista que Salazar concedeu a António Ferro, em 1932, fala em “ditadura” sem qualquer complexo: “A nossa ditadura aproxima-se, evidentemente, da ditadura fascista no reforço da autoridade, na guerra declarada a certos princípios da democracia, no seu carácter acentuadamente nacionalista, nas suas preocupações de ordem social. Afasta-se nos seus processos de renovação. A ditadura fascista tende para um cesarismo pagão, para um Estado Novo que não conhece limitações de ordem jurídica ou moral, que marcha para o seu fim, sem encontrar embaraços ou obstáculos.(...) O Estado Novo português, não pode fugir, nem pensa fugir, a certas limitações de ordem moral que julga indispensável manter, como balizas, à sua acção reformadora”¹⁷.

E noutro momento, Salazar referiu o regime político português, como um regime de brandos costumes, modesto como a própria vida da Nação, amigo do trabalho e do povo. Disse, ainda, relativamente ao País, não existir agitação superficial ou profunda, nem divisões das classes, nem ódios irreprimíveis na grande massa, irmanada hoje na aspiração suprema do engrandecimento nacional¹⁸.

O grande desafio de Salazar consistia em impor a ordem no Estado, quer em termos financeiros, quer em termos sociais. O País não lhe causava problemas, nem o atraso,

¹⁴ “Salazar: a elaboração de uma imagem” de Heloísa de Jesus Paulo in Revista de História das Ideias – Faculdade de Letras de Coimbra, Vol. 18 – 1996.

¹⁵ “O Ditador das Finanças” de Leopoldo Nunes, p. 7, Lisboa, 193º.

¹⁶ “Saudação à Bandeira Portuguesa e a Salazar”, de José Alves Amorim, A. do Heroísmo, 1954.

¹⁷ “Salazar, o homem e a sua obra” de António Ferro, Lisboa, p. 74 – 1933.

¹⁸ Discursos e notas políticas de António de Oliveira Salazar, Vol.II, 1935-1937, Coimbra, 1945.

nem o isolamento, nem as desigualdades sociais o perturbavam. Salazar sentia-se bem nesta sociedade em que 80% da população vivia no campo. A característica mais evidente desta sociedade era a sua extrema pobreza. Grande parte da população quer no campo quer nas cidades passava fome. O que mudou com o regime de Salazar não foi a dimensão da pobreza mas sim a maneira como o problema passou a ser visto. O regime adoptou uma visão fatalista da pobreza. Segundo a versão oficial o pauperismo não tinha causas económicas mas sim morais. Tratava-se de combater a pobreza sem o auxílio do Estado e alertando os pobres para os perigos da sua imprevidência. O Estado Novo considerava que competia às famílias abastadas auxiliar os “seus” pobres com um naco de pão.

O Estado Novo surgiu como o agente providencial que veio para solucionar os problemas sociais. O discurso do regime tinha na temática da assistência social um dos grandes eixos das iniciativas do Secretariado de Propaganda Nacional onde se procura transmitir o quadro idealizado de um Portugal de aldeias brancas e de trabalhadores sorridentes que cantam canções folclóricas nas lides diárias, conforme título de uma publicação do SNI: “Portugal. Terra onde se canta e ri, reza e trabalha”. O interesse paternalista do Estado, realizando o que Fernando Correia da Silva, denominou por “profilaxia da miséria”, procura responder ao aumento da mendicidade e à falta de assistência nos meios rurais.

A própria imagem de austeridade de Salazar, a organização de órgãos de assistência médica destinados às mães, crianças e doentes, sobretudo aos tuberculosos, a implantação das Casas do Povo, as campanhas de “auxílio aos pobres”, apresentou sempre o discurso do Estado Assistencial. A ideia de um povo rude, sem instrução, sem poder de decisão, era uma constante ameaça populacional à tranquilidade da elite social. Assim, era preciso salvar a Raça e, ainda, as crianças a quem “os pais não têm maneira fácil de vigiar, de as guiar e as atiram para a rua, onde vivem em promiscuidade com os cães e as galinhas, onde se viciam fisicamente, onde se degradam moralmente, adquirindo tantas vezes doenças que perduram, vícios que jamais se apagam e que estigmatizam todo o resto da sua existência”, palavras do Professor Bissaya-Barreto na inauguração da Casa da Criança Rainha Santa Isabel, em Coimbra.

No plano demográfico verificou-se uma expansão firme da população, embora com oscilações e sofrendo o impacto das flutuações da corrente emigratória. De uma população total em 1911, de 5 547 708 passa-se em 1940 para 7 185 142 habitantes. Em 1911 57,1% da população activa dependia da agricultura, baixando para 50% em 1930. O País era, ainda, fortemente rural e economicamente atrasado em comparação com outros países. Entre 1913 e 1929, início da grande depressão, verifica-se um acelerado progresso do mundo industrializado estrangeiro. Por exemplo, a produção de aço subiu 24%, uma indústria que não existia em Portugal¹⁹.

A disponibilidade de novos recursos financeiros possibilitou a partir de uma política de fomento sempre subordinada à política de equilíbrio financeiro. A política de infra-estruturas nesta época inteiramente assegurada pelo Estado, tem quatro expressões

¹⁹ “A dinâmica económica desde 1910 até à década de 1960”, de Armando de Castro, in História de Portugal, vol 6, pags. 244-245, Lisboa 1983.

principais: a construção ou melhoramento de infra-estruturas portuárias, rodoviárias, urbanas e outras de carácter escolar, hospitalar, etc. No seu conjunto as despesas globais com infra-estruturas chegam a representar 82% do seu conjunto em 1928/29 e de 66% em 1938, correspondendo a uma parcela significativa das despesas totais do Estado: 16% e 13%, respectivamente²⁰.

Ora, a disponibilidade de recursos financeiros acima referida permitiu a construção de obras públicas e de infra-estruturas, tendo sido nesta linha de fomento construída a Colónia Penal do Tarrafal, na ilha de Santiago em Cabo Verde.

As verbas do Orçamento destinadas ao fomento colonial ou com ele relacionado foram sempre diminutas, de acordo com instruções acerca do equilíbrio orçamental para as contas das colónias impostas pelo Estado Novo. Entre 1928 e 1938 as despesas públicas com as colónias nunca ultrapassaram os 2% das despesas do Estado, ficando em 1% até ao fim da II Guerra Mundial²¹.

A história social da génese do Estado Novo indica-nos que dois grandes blocos sociais apoiaram a instauração da Ditadura Militar em 1926 e o nascimento do Estado Novo. De um lado, os médios e grandes interesses económicos da indústria, do comércio e da agricultura. Eram estas as “forças vivas” da segunda metade dos anos vinte agrupadas na União de Interesses Económicos. Um outro grande bloco, ressentido com os efeitos da acção política, económica e social dos republicanos, agrega uma vasta gama de pequenos industriais, comerciantes e agricultores à beira da ruína provocada pela crise económica, a que se junta a pequena burguesia urbana, fortemente atingida pela crescente inflação e pela desvalorização dos rendimentos fixos.

Um terceiro bloco encontrava-se isolado, o movimento operário e as suas organizações políticas e sindicais, tendo sido a única força social a contestar abertamente o “28 de Maio” de 1926. As bolsas de contestação surgiram nos trabalhadores alentejanos, onde o Partido Comunista obteve implantação e em zonas de concentração operária. O fácil triunfo do golpe militar, derivado da sua larga base social de apoio, permitiu o derrube da I República e a consolidação do Estado Novo em 1933²².

O regime do Estado Novo assentava na acção de um partido único servido por uma propaganda mobilizadora. Um regime autoritário baseado na força carismática de um “Chefe”, regime que penetra em toda a esfera social, numa concepção de que o Estado tudo representa, em termos de interesse nacional que pode servir-se de todos os meios ao seu alcance, numa prática maquiavélica política e amoral, mesmo que invoque a lei e a moral e até uma lei e uma moral que é superior ao Estado. (...), Salazar apresentou o Estado Novo como um Estado onde se exercia a força autoritária, mas numa ética paternal e de benevolência. O conceito de intolerância era só utilizado no vocabulário

²⁰ “O Estado Novo Nos Anos Trinta, 1928-1938” fe Fernando Rosas, p. 258. Lisboa, 1986.

²¹ “As Finanças Públicas Portuguesas entre as duas guerras mundiais”, de Nuno Valério, 1982; p. 334 – 1982.

²² “O Estado Novo nos Anos Trina, 1928-1938” de Fernando Rosas, pags. 116 e 117, Lisboa, 1986.

salazarista quando de dirigia criticamente à democracia liberal da Primeira República ou às práticas da oposição, nomeadamente da oposição comunista. Um exemplo significativo, tirado das próprias palavras de Salazar, num discurso proferido e radiodifundido em 9 de Setembro de 1934, para as sessões de propaganda no País:

“O nosso liberalismo soava a falso – foi sempre intolerante e jacobino. Sê-lo-ia amanhã mais refalsamente se pudesse outra vez instalar-se no poder. Deixaria de ser apenas anti-católico para ser anti-cristão, irreligioso, furiosamente ateu; deixaria de ser estranho a coisas do espírito para ser teórica e praticamente amoral. A sua tendência fatal para a exploração das massas sem benefício palpável do povo, para o igualitarismo em baixo, leva-o, e levá-lo-ia depois ainda mais, para o ódio a tudo o que é superior pela inteligência, pela virtude, pela beleza. O seu fim –como se tem verificado em todos os países– seria o comunismo, ponto de encontro das mais variadas tendências, pelas últimas deduções da doutrina e pela consequência fatal da revolta contra a razão, a disciplina e a autoridade.”

É portanto, em nome de uma moral política que se exerce a força, embora Salazar tenha sempre afirmado o seu respeito pela moral, como entidade para além da política, e pelo direito, justificação para manter uma aparência formal de ordem éticojurídica. Esta lógica de ambiguidade e até de contradição levava Salazar a justificar a força necessária, fugindo sempre à ideia de que estava a praticar a violência. Afirmou em entrevista de 1932-33, “que os presos normalmente mentiam quanto às violências praticadas pela polícia e os presos maltratados, eram sempre, ou quase sempre terríveis bombistas que se recusavam a confessar, apesar de todas as habilidades da polícia, onde tinham escondidas as suas armas criminosas e mortais”. O estudo dos aparelhos de polícia e de repressão política do Estado Novo e da prática da repressão tem sido realizado nos últimos anos, sobretudo desde que ficou ao dispor dos investigadores o “Arquivo da PIDE/DGS, depositado na Torre do Tombo²³”.

As prisões de Aljube, Peniche, S. Nicolau, Caxias e Machava, ao serviço da política P.V.D.E., provocaram grande sofrimento aos presos e seus familiares. Porém, a prisão do Tarrafal foi a mais simbólica do regime porque nos deu a dimensão do sentido repressivo do Estado Novo.

Ora, foi para essa prisão situada na ilha de Santiago, em Cabo Verde, a Colónia Penal do Tarrafal que João Barata Júnior, em 1936, foi desterrado²⁴, condenado a 16 anos de prisão, bem como centenas de outros presos políticos condenados a penas prolongadas. A colónia Penal do Tarrafal, denominada pelos próprios presos por “campo da morte lenta”, tornou-se num instrumento de repressão do Estado Novo e da polícia política PVDE, tendo em conta as condições infra-humanas de cativo, maus-tratos e insalubridade, submetendo os presos a um regime cruel de torturas, de fome e de doenças.

²³ Estados Novos – Estado Novo, de Luís Reis Torgal, pags 395 a 397, Coimbra 2009.

²⁴ Decreto 21 942, de 5/12/1932, regulava o regime de punição dos chamados “crimes de rebelião”.

Em 1936 tinha começado a guerra civil de Espanha, o barco da Armada Portuguesa “Afonso de Albuquerque” tinha regressado da sua missão de “observação” a pretexto de proteger interesses portugueses em Espanha. Porém, parte da tripulação recusou desembarcar em portos franquistas, manifestando a sua simpatia pelos Republicanos. Foram considerados revolucionários, presos e destituídos da Armada.

No dia 8 de Setembro do mesmo ano houve contestação à destituição dos revolucionários da Marinha de Guerra e também contra o apoio de Salazar ao Generalíssimo Franco.

Esta ocorrência ficou conhecida por “Revolta dos Marinheiros”. Salazar ordenou que a revolta fosse sufocada e estes revoltosos foram presos, julgados e condenados a penas de prisão pesadas e desterrados para a Colónia Penal do Tarrafal, em Cabo Verde.

José Barata Júnior, era, naquela data, um jovem marinheiro e fazia parte deste grupo de presos, acusado com outros marinheiros de participar na revolta dos navios “Bartolomeu Dias”, “Afonso de Albuquerque” e “Dão”, em 8 de Setembro, julgado no Tribunal Especial, em 13 de Outubro de 1936, e condenado a 16 anos de prisão. No dia 18 do mesmo mês embarcaram 157 presos políticos no navio “Luanda”, com destino à Colónia Penal do Tarrafal, cujas instalações foram inauguradas.

O movimento de contestação dos marinheiros, em Setembro de 1936, precipitou a instalação da Colónia Penal na ilha de Santiago. Entre as ilhas de Cabo Verde, Santiago é a maior e uma das mais próximas do Equador e aquela que tem a Zona de pior clima – a Achada do Tarrafal. A baía do Tarrafal, entre Julho e Novembro, quando o vento nordeste não sopra é zona de paludismo. O mosquito anófele alimenta-se com sangue e é nos glóbulos vermelhos que se reproduz e se completa o ciclo evolutivo do plasmódio, sendo, portanto, o mosquito transmissor do paludismo.

No campo do Tarrafal, os presos, para além do arame farpado e dos guardas armados, o mosquito era um executor discreto. Sem a possibilidade de ferver a água inquinada, sem mosquiteiros, sem medicamentos, com má alimentação, trabalhos pesados, espancamentos, semanas de “frigideira”²⁵, todas as resistências orgânicas se desmoronavam abrindo caminho fácil ao paludismo e às biliosas. (...) Sem água não é possível a vida e não há memória de cidade nascida distante de um rio. No campo do Tarrafal a água que nos estava destinada vinha do Poço do Chambão, situado a 700 metros. Ali se juntavam mulheres e crianças que vinham de longe com as suas vasilhas. A água, puxada a balde e corda, escorria pelas pernas das mulheres, com chagas que pareciam lepra, envoltas em trapos e ligaduras sujas e pelos pés imundos e novamente a água ia cair no poço. Era esta a água que bebíamos. Estava contaminada com excrementos de cabras e burros lazarentos que ali iam beber todos os dias. Pelo tempo das chuvas, raras mas torrenciais, as enxurradas que desabavam das montanhas arrastavam consigo burros, cães e aves mortas. A água é fonte de vida mas também pode ser de morte quando está inquinada e é causa de diarreias e febres intestinais. O poço de Chambão fazia parte do plano de morte a que nos condenaram. O director e os

²⁵ Caixa em cimento, onde os presos cumpriam penas disciplinares com temperaturas muito elevadas – entre 40° e 50°.

guardas da colónia penal abasteciam-se de água na Ribeira da Prata a alguns quilómetros do Campo²⁶.

Nestes termos, a matéria em análise indica-nos a existência de um Estado Novo que estabelece um regime com um controlo directo sobre as finanças públicas. O regime acudia, pontualmente, à necessidade de reforço de verba de algumas rubricas, conforme testemunha o Decreto nº 19 894, de 1935, que autoriza o reforço de verba para encargos provenientes da detenção de indivíduos por crimes políticos e sociais.

Estado que regulamenta e exige o cumprimento com rigor do equilíbrio orçamental, determinando que a Contabilidade Pública seja um instrumento decisório na moralização da política financeira do regime.

Este mesmo Estado estabeleceu que o equilíbrio orçamental fosse progressivamente estendido às colónias ultramarinas. A Carta Orgânica do Império Colonial Português, de 1933, atribuiu ao Ministro das Colónias a fiscalização da administração financeira, prevendo a responsabilização das autoridades administrativas em caso de infracções financeiras de diversa ordem. O Acto Colonial, Decreto 18 570, de 8 de Julho de 1930, já com Salazar como Ministro das Colónias, estabelece relativamente às garantias económicas e financeiras que “cada uma das colónias é pessoa moral”, referindo, ainda, que a metrópole e as colónias têm uma solidariedade natural pelos seus “laços morais” e políticos. Esta Lei-padrão da colonização portuguesa até aos anos 50 vem proclamar para o País uma função histórica e essencial de possuir, civilizar e colonizar domínios ultramarinos, afirmando como sua ideia basilar que o Estado não aliena, por qualquer título, nenhuma parcela do seu território colonial. Aos domínios de Portugal se passa a chamar “Império Colonial”. Esta Lei estabeleceu o fim da autonomia financeira das colónias cujo orçamento geral passa a depender da aprovação expressa do Ministro das Colónias, impondo o princípio do estrito equilíbrio das contas. Refere, ainda, que as Colónias deixam de poder contrair empréstimos em países estrangeiros.

Os dados em análise dizem-nos que o Estado Novo legislou e na sua lei estabeleceu a ordem, a disciplina, o rigor e a moral da Contabilidade Pública e do País.

Entretanto, o mesmo Estado construiu em 1936, a Colónia Penal do Tarrafal, onde deteve centenas de prisioneiros durante cerca de duas décadas. E apesar da publicação do Acto Colonial e da Carta Orgânica do Império Colonial Português, a fiscalização da administração financeira da instituição penal, nos anos que se seguiram, não impediu a degradação, ano após ano, das condições sanitárias do campo, conforme refere uma exposição de um prisioneiro médico em Maio de 1944.

A fome, a tortura²⁷, a doença e a morte permanecem durante o cativo, bem como o desrespeito pela vida humana por parte do Estado. E perante a ausência de fontes

²⁶ “Tarrafal – Testemunhos”, Obra publicada por ex-presos que sobreviveram à prisão do Tarrafal, entre os quais surge José Barata Júnior como co-autor, Lisboa, 1978.

²⁷ Serviços de Estatística: resumo do exame feito aos serviços dos funcionários da Colónia Penal de Cabo Verde durante o ano de 1939. Inclui mapa dos reclusos entrados na Colónia

contabilísticas que comprovem a falta de reforço da dotação orçamental da colónia penal, resta-nos a “Contabilidade”²⁸ do número de mortos feita pelo prisioneiro médico, contabilidade que testemunha a imoralidade do Estado Novo.

José Barata Júnior esteve preso 14 anos, 4 meses e oito dias e foi um dos sobreviventes da Colónia Penal do Tarrafal.

Existem teorias históricas ou sociológicas da Contabilidade que situam o fenómeno contabilístico num contexto social, relegando para segundo plano a problemática do objecto da Contabilidade ou da sua configuração técnica. Essas teorias procuram interpretar por referência a um conjunto de variáveis históricas, sociais, económicas, jurídicas, técnicas e culturais, o conjunto das práticas organizacionais e sociais, nas quais se inserem as práticas contabilísticas. São teorias holísticas e não atomistas da contabilidade²⁹.

Nesta linha de pensamento, Francisco d’Auria, autor de “Primeiros Princípios da Contabilidade Pura”, opõe-se a outras escolas de fundo económico, que defendem a Contabilidade como a “ciência do equilíbrio patrimonial”, diz-nos que a Contabilidade Pura pode ter por objecto quaisquer grandezas variáveis. Ou seja, segundo o autor a Contabilidade tornada uma “sistemologia”, pode-se aplicar a qualquer campo mensurável: demográfico, biológico e mesmo moral³⁰.

Ora, a História tem por fim estudar a evolução humana em cada período cronológico, procurando interpretar os acontecimentos no ambiente que os gerou. O tempo em análise apresenta um Estado Novo que exercia a força autoritária, numa ética paternal e intolerante, pedindo ao povo que entoasse vivas a Salazar pela ordem e disciplina que introduziu na Contabilidade Pública e o equilíbrio orçamental.

Porém, um País pode ver-se como o resultado de um enriquecimento da consciência colectiva dos seus valores morais e na sua vertente humana.

Bibliografia

- Almeida, José Joaquim Marques de (2010). *Teorias do conhecimento contabilístico – Rupturas epistemológicas*. APOTEC, VI Jornada de História de Contabilidade, Coimbra.
- Castro, Armando de (1983). “A dinamização económica de 1910 até à década de 1960”. In *História de Portugal*, vol. 6, Lisboa.

Penal desde a sua fundação e um mapa discriminativo dos castigos aplicados aos reclusos desta Colónia Penal durante o ano de 1939, Tarrafal, 31 de Dezembro de 1939, 60 f. Arq. Da PIDE/DGS. NP 9129.

²⁸ Exposição enviada por Ferreira da Costa ao Ministro do Interior, em Outubro de 1944, Crítica às irregularidades e prepotências praticadas no Campo do Tarrafal; Arq. PIDE/DGS, in Processo nº 1068, ANTT.

²⁹ “Teorias do conhecimento contabilístico – Rupturas epistemológicas” de José Joaquim Marques de Almeida, APOTEC, VI Jornada de História da Contabilidade, Coimbra, 2010.

³⁰ “Pequena História da Contabilidade”, de Martim Noel Monteiro, APOTEC, 2004.

- Manuel, Alexandre; Carapinha, Rogério e Neves, Dias (Coord.) (1974). PIDE: A história da repressão. Fundão: Journal do Fundão.
- Marques, A.H. de Oliveira (1997). *Guia de história da 1ª República*. Lisboa: Editorial Estampa.
- Monteiro, Martim Noel (2004). *Pequena história da contabilidade*. Lisboa: APOTEC.
- "O Arquivo da PIDE/DGS" (1997). (Catálogo). Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo.
- Paulo, Heloísa de Jesus (1996). "Salazar: A elaboração de uma imagen". *Revista História das Ideias* da Faculdade de Letras de Coimbra, Coimbra.
- "Repressão política e social no regime fascista" (1986). Presidência do Conselho de Ministros – Comissão do Livro Negro sobre o Regime Fascista. Lisboa.
- Rosas, Fernando (1986). *O estado novo nos anos trinta 1928–1938*. Lisboa: Imprensa Universitária, Editorial Estampa.
- Serrão, de Joel (Dir.) (1981). *Dicionário de História de Portugal*. Porto: Livraria Figueirinhas.
- Sousa, Franco de (1978) (Coord.). *Tarrafal – Testemunhos*. Lisboa: Editorial Caminho.
- Torgal, Luís Reis (2009). *Estados novos – Estado novo*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.

MATHIEU DE LA PORTE, E A CIÊNCIA DOS NEGOCIANTES (1704)¹

Hernâni O. Carqueja²
hoc2@sapo.pt

APOTEC-Lisboa

fecha de recepción: 01/06/2011
fecha de aceptación: 05/09/2011

Resumen

Estas notas se basan en la revisión crítica de las observaciones de autores acreditados y en el análisis del libro *“La science des negocians et teneurs de livres o Instruction Generale pour ce qui se pratique dans les Comptoirs des Negocians, tant pour les affaires de Banque, que pour les Marchandises & Chez les Financiers pour les Comptes”*. La primera edición francesa de este libro data de 1704 y fue reimpresso y reeditado hasta después de 1800. El objetivo es esclarecer la contribución de Mathieu de la Porte en el perfeccionamiento y divulgación de la partida doble y especialmente rastrear la aparente utilización del texto “por preguntas y respuestas” por parte del autor anónimo del “Tratado sobre as Partidas dobradas” editado en portugués en Turín en 1764.

La influencia de este autor en España, Francia e Italia es reconocida, respectivamente por Hernández Esteve (1996: 548), por Anne Fortin (1998: 259) y Vlaemminck (1956: 131 a 132). En la literatura contable en lenguas no latinas no es tan fuerte el reconocimiento de la influencia de Mattheu de la Porte, aunque se reconoce, por ejemplo, en Alemania por Dieter Schneider (1998: 278).

La edición en Portugal de la obra *“Guia de Negociantes ou Novo Tratado sobre os Livros de Contas em Partidas Dobradas”* en 1794, que a su vez es traducción de otro libro de “Mr. De

¹ Os apontamentos incluem alguns extractos do texto, com e sem rectificações, alterações e actualizações, de apoio à comunicação *“O Guia dos Negociantes e Outros livros de contabilidade Portugueses até 1800”*, apresentada pelo autor na III Jornada de História da Contabilidade, organizada pelo CEHC da APOTEC em cooperação com o ISCAL a 3 de Fevereiro de 2006, e publicado no Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade, APOTEC, n.ºs. 38 a 44, anos 2008 e 2009, e na Revista de Contabilidade e Comércio, vol. LX, nº. 238, pp. 395 a 442.

² Conselheiro do Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC. Editor da Revista Portuguesa de Contabilidade, ex Prof. Assoc. Conv. Da FEP, ROC nr. 1 (act. suspensa). HERCAR- Gestão e Estudo de Empresas, SA., Prct. Adelino Amaro da Costa, 778-2D, 4050-012 Porto (Portugal).

la Porte" con primera edición en 1685; la mención de "mons. De la Porte", como referencia para justificar la autorización de publicación de la obra "*Mercador Exacto*" de João Baptista Bonavie, editado en 1741; o el hecho de que muchos párrafos del "*Tratado sobre as Partidas Dobradas*", editado en Turín en 1764 sin indicación de autor, sean una traducción casi literal de algunos párrafos de "*La Science des Negocians*" son la evidencia de la especial influencia de Mathieu de la Porte sobre la contabilidad por partida doble en el ámbito portugués.

Las apreciaciones de autores acreditados, destacan, entre otras cosas, la prolongada serie de ediciones de este libro, la claridad y esquematización de su exposición, la presentación de libros de contabilidad o la clarificación de los procedimientos para el cierre y la reapertura de cuentas y, en particular su contribución a la clasificación y a la ordenación de las cuentas.

Palabras clave: Clasificación de cuentas; De la Porte; De Laporte; Mathieu de la Porte; Partida doble; Planes contables.

Abstract

These notes are based on the survey of the observations of accredited authors and on the analysis of the book "*LA SCIENCE DES NEGOCIANS ET TENEURS DE LIVRES, ou Instruction GENERALE pour ce qui se pratique dans les Comptoirs des Negocians, tant pour les affaires de Banque, que pour les Marchandises; & chez les Financiers pour les Comptes*". The first edition of this book in French was in 1704, and then it had reprints and reeditions until after 1800.

The defined task is to explain the contribution of Mathieu de la Porte for the improvement and spread of the doubled entries and, especially, to register the influence in Portugal, and the borrowing of several pages in "*Tratado sobre as Partidas Dobradas*", in Portuguese, edited in Turim, 1764.

The influence of this author in Spain, France, and in the Italian Peninsula, is recognized respectively by Hernández Esteve (1996:548) by Anne Fortin (1998:259) and Vlaemminck (1956:131 to 132). In the accounting literature, in not Latin languages, it is not so emphatic the recognition of the influence of Matthieu de la Porte, though it is recognized, for example, in Germany by Dieter Schneider (1998: 278).

The publication, in Portugal, of the "*Guia de Negociantes ou Novo Tratado sobre os Livros de Contas em Partidas Dobradas*", in 1794, which is a translation of a previous book of "Mr. De la Porte" with the first publication in 1685; the quotation, a reference to justify the authorization of publication of the "*Mercador Exacto*" of João Baptista Bonavie, of an edition, in 1741, of "Mr. De la Porte"; the fact that many paragraphs of the "*Tratado sobre as Partidas Dobradas*", published in Turim, without author's identification, in 1764, are almost a literal translation of paragraphs from "*LA SCIENCE DES NEGOCIANS ...*"; these facts produce evidence of the special influence of Mathieu de la Porte in the knowledge about double entry bookkeeping in Portuguese.

The appreciations for accredited authors detach, among others subjects, the prolonged series of publications of this book, the clarity and squamatization of his presentation, the inclusion of auxiliary books, the description of the procedures for closing and reopening accounts and, in special, his contribution for the improving of the list of accounts.

Keywords: De la Porte; De Laporte; Delaporte; Double entry bookkeeping; Mathieu de la Porte, List of accounts.

Resumo

Estes apontamentos baseiam-se na recensão das observações de autores acreditados e na análise do livro *"LA SCIENCE DES NEGOCIANS ET TENEURS DE LIVRES, ou Instruction GENERALE pour ce qui se pratique dans les Comptoirs des Negocians, tant pour les affaires de Banque, que pour les Marchandises; & chez les Financiers pour les Comptes"*. A primeira edição deste livro em francês foi em 1704, e registou reimpressões e reedições até depois de 1800.

Têm como objectivo esclarecer o contributo de Mathieu de la Porte para o aperfeiçoamento e divulgação das partidas dobradas e, especialmente, registar a aparente utilização do texto "por perguntas e respostas" pelo autor anónimo do "Tratado sobre as Partidas Dobradas", editado em português, em Turim, em 1764.

A influência deste autor em Espanha, França, e na Península Italiana é reconhecida respectivamente por Hernández Esteve (1996: 548) por Anne Fortin (1998: 259) e Vlaemminck (1956: 131 a 132). Na literatura contabilística em línguas não latinas não é tão enfático o reconhecimento da influência de Mathieu de la Porte, embora seja reconhecida, por exemplo, na Alemanha por Dieter Schneider (1998: 278).

A edição em Portugal do *"Guia de Negociantes ou Novo Tratado sobre os Livros de Contas em Partidas Dobradas"*, em 1794, que é tradução de um outro livro de "Mr. De la Porte" com a primeira edição em 1685; a citação, como referência para justificar a autorização de publicação do *"Mercador Exacto"* de João Baptista Bonavie, de edição em 1741 de "mons. De la Porte"; o facto de muitos parágrafos do *"Tratado sobre as Partidas Dobradas"*, editado em Turim sem indicação de autor em 1764, serem tradução quase literal de parágrafos de *"La Science des Negocians"*; são evidência da especial influência de Mathieu de la Porte no saber sobre partidas dobradas em português.

As apreciações por autores acreditados anotam, entre outros temas, a prolongada série de edições deste livro, a clareza e esquematização da sua exposição, a apresentação de livros auxiliares, o esclarecimento dos procedimentos para encerramento e reabertura de contas, e, em especial, o seu contributo para o apuro da classificação e seriação de contas.

Palavras chave: Classificação de contas; De la Porte; De Laporte; Delaporte; Mathieu de la Porte; Partidas dobradas; Planos de contas.

Apresentação

Mathieu de la Porte e o seu livro *"LA SCIENCE DES NEGOCIANS ET TENEURS DE LIVRES, ou Instruction GENERALE pour ce qui se pratique dans les Comptoirs des Negocians, tant pour les affaires de Banque, que pour les Marchandises; & chez les Financiers pour les Comptes"*, com a primeira **edição em 1704**, e que neste comentário designarei, em português, como *"Ciência dos Negociantes"*, ou só *"Ciência"*, são marcas na história das partidas dobradas em muitos países europeus, em especial nos países com línguas latinas.

A **influência** deste autor **em Espanha** é reconhecida por Hernández Esteve (1996: 548) em artigo incluído na enciclopédia editada por Chatfield e Vangermerch. Na mesma enciclopédia Anne Fortin (1998: 259) reconhece a influência **em França**. Vlaemminck (1956: 132; tradução) anota “*é incontestável que a obra de De la Porte teve uma grande influência no desenvolvimento da contabilidade designadamente na França e na Itália*”.

Na literatura contabilística em **línguas não latinas** não é tão enfático o conhecimento da influência de Matthieu de La Porte, embora seja reconhecida, por exemplo, na Alemanha por Dieter Schneider (1998: 278).

Em **Portugal**, está bem documentada a influência de De la Porte e do seu livro *Ciência dos Negociantes*.

A **Licença do Paço** autorizando a edição em **1758** do “*Mercador Exacto*”, de João Baptista Bonavie, cita a edição de 1741 em francês da “*Ciência dos Negociantes*”, de Mons. De la Porte, o que indicia reconhecimento de notoriedade do livro e do autor na época.

Em **1764** foi editado em português em Turim (Península Italiana), de autor não identificado, o “*Tratado sobre Partidas Dobradas*” em que uma parte significativa da exposição corresponde a **tradução**, com alguns ajustamentos, do texto por perguntas e respostas da “*Ciência dos Negociante*”.

Em **1794** foi editado o “*Guia de Negociantes ou Novo Tratado sobre os Livros de Contas em Partidas Dobradas*”, **tradução de um primeiro livro de “Mr. De la Porte”** com a primeira edição, **em 1685**, portanto cento e nove anos antes, com o título em francês “*Le Guide des Négociants et teneurs de livres, ou Traité sur les livres de comptes à partie doubles, contenant une instruction générale pour les bien tenir suivant le véritable méthode italienne, et environ 300 questions avec leur solutions et réponses, sur toute sort de négociation qui peuvent arriver aux marchands, banquiers et autres négociants*». Nestes apontamentos refiro, em português, este livro como “*Guia dos Negociantes*” ou só “*Guia*”, mesmo quando tenho como base a primeira edição em francês.

O primeiro manual impresso usado como livro de texto na Aula do Comércio de Lisboa, o “*Guarda-Livros Moderno*”, por Cabral de Mendonça, com edições em **1815**, 1823 e 1835, adoptou forma e organização que sugerem ter sido tomado como figurino a “*Ciência dos Negociantes*”.

Este apontamento justifica-se pela importância atribuída a De la Porte na divulgação e desenvolvimento do saber sobre partidas dobradas no contexto europeu, e, em especial, pelo seu contributo para a evolução do saber em Portugal.

1. Mathieu de la Porte: apontamentos biográficos

Até 1974 pouco mais se sabia de **Mathieu de la Porte** do que consta dos livros que editou, e que procuro esclarecer nos parágrafos seguintes.

Da **capa do Guia dos Negociantes, edição de 1685**, consta, a seguir ao nome do autor, (1685: tradução livre): "*Holandês, mestre calígrafo, perito & professor jurado, verificador, & guarda livros & aritmético, em Paris*". Na mesma edição, consta como indicação relativa ao **lugar de venda** do livro pelo autor: " ... onde ele ensina, a escriturar os livros de contas em partidas dobradas, os câmbios estrangeiros, a aritmética aplicável a todas as espécies de negócios, a conversão de moedas, pesos e medidas de países estrangeiros para o seu valor em França: traduz, converte e verifica todas as espécies de contas e facturas estrangeiras, escritura livros de contas dos negociantes, perito para verificação das que estiverem confusas, ou contestadas em justiça, & regulariza os negócios, e contas entre os negociantes e associados". Do **extracto do título de privilégio** que lhe é concedido por **dez anos**, (1685: folha não numerada) consta: "*autoriza-se Mathieu de la Porte, mestre de caligrafia, perito, & guarda livros jurado, e aritmético em Paris*".

Na **edição de 1704 da Ciência dos Negociantes** constam igualmente indicações sobre o autor, com algumas diferenças de conteúdo e redacção. As qualificações indicadas na **capa** são (1704: tradução livre): "*Professor guarda-livros, aritmético, mestre jurado de escrita, perito na verificação de escritas, assinaturas, contas e cálculos*". Na **primeira folha** indica-se o que ensina na escola (em Paris, rua Aubry-Boucher): "*Método de escriturar os livros de contas em partidas duplas e simples. Câmbios estrangeiros, conversões de moeda, pesos e medidas, e tudo o que respeite ao comércio. Aritmética por um novo manual, aplicado aos negócios do comércio, fianças, avaliação, agrimensura, geometria, fortificação, trigonometria, uso de tabelas de senos e de logaritmos, & os princípios da álgebra. O autor faz e verifica toda a espécie de cálculos. Escritura e verifica os livros dos negociantes.*" No documento em que lhe é concedido **privilégio por seis anos, a identificação do autor limita-se** "*Sieur De la Porte*".

Até 1974 não estavam divulgados outros dados biográficos, incluindo naturalidade e relações entre o autor e a Holanda. Questionava-se a relação entre os dois livros, o *Guia, de 1685* e a *Ciência, de 1704*. Em 1970 ainda Stevelinck levantava a hipótese (1970: 130) de o *Guia dos Negociantes* e a *CIÊNCIA dos Negociantes* corresponderem a livros de dois autores, filho e pai com o mesmo nome.

Foi a pesquisa de Pierre-Louis Menon³ (1974), conforme escreve Jouanique (1993: 67), que permitiu a reconstrução de algumas referências da vida de **Mathieu de la Porte**, ao encontrar os documentos correspondentes à **acta da sua abjuração do protestantismo, em 1684**, e o da sua **naturalização como francês**⁴, esta de Fevereiro de **1705**. Estes documentos permitem qualificá-lo como **nascido na Holanda** (então Países Baixos) em Nimegue⁵, **cerca de 1660**,

³ Menon, Pierre-Louis "*Le Bulletin de liaison et d'information de l'administration central des Finances*"; n. 68, octobre décembre, 1974.

Lemarchand (1998: 526) na nota n. 76, identifica o artigo "*Un grand comptable d' autrefois: Mathieu de la Porte*".

⁴ Anota Jouanique (1993: 69) citando R. Dion; "*Historie de la Vigne et du Vin de France*", Paris, 1977: 424; que a naturalização como franceses de indivíduos de origem holandesa foi frequente desde início do século XVII.

⁵ Em francês Nimègue e em neerlandês Nijmegen, localidade a que ficou referido o tratado de paz (1868) que terminou com uma das guerras entre a França e Holanda, e actualmente localidade holandesa próxima da fronteira alemã.

tendo o seu pai o mesmo nome, Mathieu de la Porte e a mãe apelido tipicamente holandês, Jeanne Van Wedrhold. Dos pais e antecedentes familiares nada mais se sabe, embora seja considerado **plausível que a família do pai seja de origem francesa**.

Não se sabe como o autor adquiriu os conhecimentos que transmite, embora deva salientar-se que no livro *Ciência* faz referência⁶ a autores anteriores, designadamente a Rogier, Koninck, Gestvelt, Théodore de Holland.

Lemarchand (1998: 545) alvitra a hipótese de De la Porte ter sido aluno de Claude Irson, com base no título duma conta de exemplo em livro de deste (1678: s/n.^o). Na Figura 1 transcrevem-se os lançamentos do livro de Claude Irson.

Du 10. dudit.		
	<i>Maniere de coucher sur le Journal les Achaps à terme.</i>	
	<i>Dans cette Negociation on vend les Effets achetez Debitours, & le Vendeur Creditour d'une mesme somme, en specifians le terme du payment. Exemple.</i>	
2-	MERCERIES doivent aux Sieurs Jean Bourfin & Mathieu de la Porte L 1365.	
6-	pour 210. paires de bas de foye & laine, comme cy-apres achetez d'eux, payables dans deux mois: scavoir	
	141. paires bas de foye, assorties de couleur, à L 8-10. la paire. L 1198-10.	} L 1365
	57. d. de laine assorties, à 50. fl. L 142-10.	
	12. d. pour enfant, à 40. fl. L 24.	
6-	Les Sieurs Jean BOURSIN & Mathieu de la Porte, doivent à Caiße L 1365.	
15-	que je leur ay payé comptant pour les 210. paires de bas, achetez d'eux dès le 10. Janvier dernier. L	} L 1365

Esta hipótese não é afastada pela falta de inclusão de Irson entre as referências de De la Porte a autores anteriores. Também não faz referências ao holandês Abraham de GRAAF⁷ que, conforme conjectura de Stevelinck (1970: 61), o pode ter influenciado em especial sobre a classificação e seriação de contas.

Fixou-se em França por volta de 1678⁸, quando tinha cerca de 18 anos, durante o reinado de Luís XIV, no período influenciado por Colbert, ministro em destaque entre

⁶ Na edição de 1704, prefácio a pág. XII, refere Rogier, Koninck, Gestvelt, Théodore de Holland. Não estão identificados livros impressos tendo como autores os dois primeiros. É curioso anotar que em algumas edições ao referir precedentes é feita referência a Luca Pacioli como primeiro autor sobre partidas dobradas, mas tal não acontece na edição de 1704 nem na de 1769.

⁷ Abraham de GRAAF é um autor em neerlandês de livros sobre matemática e sobre partidas dobradas. Um seu livro editado em 1688 teve sucessivas edições durante mais de um século [Stevelinck (1970: 60 e 61)].

⁸ Será coincidência 1678 ser o ano em que foi assinada a paz pondo fim à Guerra da Holanda (1672-1678), designação dada na história de França? Anota-se que o acordo de paz traduziu-se no Tratado de Nimegue, e esta localidade é a da naturalidade de Mathieu de la Porte.

1665 e 1683. Um legado deste ministro, o **Código de Savary** tinha sido publicado anos antes, em **1673**. Também sob influência de Colbert, foi editado o **livro de Claude Irsou**, em 1678. Está documentado que Mathieu de la Porte **abjurou o protestantismo em 1684**. Então usava a qualificação de “*guarda-livros de sua majestade*”; ora a indicação “*de sua majestade*” não era usual na época, o que permite conjecturar que, nessa data, desempenhava **funções na administração de Luís XIV**. Anota Jouanique (1993: 67) que, não obstante as perseguições religiosas no período de influência de Colbert, mesmo depois da **revogação, em 1685, do édito de Nantes**, em vigor desde 1598, os protestantes continuaram a ser particularmente influentes nos serviços de arrecadação de impostos. Eventualmente podem ter sido as **ligações com protestantes** que viabilizaram o acesso de De la Porte às funções que desempenhava quando da abjuração.

Em **1684** De la Porte foi inscrito, continuando a seguir a reconstrução de Jouanique (1996: 68), **sob a condição de se manter na Igreja Católica Apostólica Romana, na Corporação dos Mestres Calígrafos Jurados de Paris**⁹, cujos membros tinham exclusivo legal da verificação da autenticidade da escrita, do ensino de caligrafia e de aritmética e, mais tarde, também das partidas dobradas.

No ano seguinte, **1685**, publicou o “*Guia dos Negociantes*” que foi traduzido para português 109 anos depois, e cujo título completo foi indicado supra. Da apresentação, feita na primeira edição, consta justificação sobre o formato: possibilitar o transporte num bolso. A “*Ciência dos Negociantes*” foi publicada em 1704, do anúncio consta o endereço da escola em Paris.

Em 1705 Mathieu de la Porte, por carta de naturalização, passa (Jouanique, 1996: 69) a usufruir dos direitos dos nascidos em França.

Migneret (1799 –VII ano da República: pág. VI) reedita, com alterações e aditamentos, a “*Ciência dos Negociantes*” e justifica a sua edição fazendo notar que o Édito de 26 de Maio de 1726, que alterou o câmbio da moeda francesa, não foi tomado em consideração nas edições posteriores, causando confusão no leitor. Pode inferir-se que De la Porte não teve intervenção nas edições posteriores a 1726?

Jouanique (1993: 341) regista como documentada a **inclusão** de Mathieu de La Porte na lista dos “Mestres Calígrafos Jurados” no “*Almanach Royal*” em **1715**, e a **não inclusão** nas listas a partir de **1725**. Também anota que em **1726 o seu nome aparece como credor numa falência**, sendo referido com a qualidade de “burguês de Paris” e que em **edição de 1732 ainda se indica a qualidade de mestre calígrafo jurado** em termos que sugerem que o autor ainda era vivo. Então já teria cerca de 72 anos e, dadas as expectativas na época, é provável o seu falecimento pouco depois.

Em resumo biográfico anoto:

⁹ Em francês da época a designação é “*ecrivans*”. Preferi não usar em português o termo “*escrivães*” para evitar qualquer paralelo com os *escrivães* dos tribunais portugueses. Pareceu-me que “*calígrafos*” seria tradução adequada, considerando que a corporação teve origem num problema de escrita falsa e caligrafia significa arte de escrever bem à mão.

Mathieu de la Porte, embora com nome próprio francês, nasceu nos então Países Baixos, cerca de 1640. Não se sabe como, onde e com quem, aprendeu a escrituração por partidas dobradas, embora faça citação de alguns autores holandeses que o antecederam, no prefácio da sua obra prima, *Ciência dos Negociantes*, editada em 1704. Depois de 1660 viveu em França, em 1684 abjurou o protestantismo e em 1685 foi aceite na Corporação dos Peritos Calígrafos Jurados. No seu livro de 1685, *Guia dos Negociantes*, declara trabalhar como professor em Paris. Em 1705 naturalizou-se como francês, escreveu em francês; mas manteve contacto com a região de origem. Muitas das edições dos seus livros estão referidas a Amesterdão, embora impressas em Paris, Liège, Lyon e Rouen. O seu editor nos Países Baixos é de origem francesa. Não se conhece a data em que faleceu, admite-se como plausível que tenha sido pouco depois de 1732. A sua relação com a Holanda e a França justifica a apreciação de Stevelinck (1970: 130; realces acrescentados): “Foi um **européu antes de existir a qualidade**”.

2. O autor e mestre de partidas dobradas

Vlaemminck (1961: 201) diz que “*Mathieu de la Porte é o autor francês do século XVII que, mais que Stevin e os outros, contribuiu para dar à contabilidade a forma clássica que hoje apresenta. O seu tratado que já conta [escrevia em 1956] dois séculos e meio, não se apresenta como excessivamente arcaico quando comparado com muita da produção moderna*”. Não ficou isolado na sua opinião, partilha-a com outros historiadores acreditados, incluindo Stevelinck (1970: 130), que escreve: “*As obras de Matthieu de la Porte tiveram uma enorme repercussão*”, Melis (1950: 719) que, procurando caracterizar a evolução em França, refere: “*Deixemos de parte os pequenos tratados e mencionemos a obra de Savary e, especialmente, a «Ciência dos Negociantes» de De la Porte, que, ..., foi editada nos setecentos*” e Lemarchand que observa (1998: 557): “*ele fixa, por cerca de dois séculos, o modelo do manual francês de contabilidade*”.

Procurando identificar os contributos de Mathieu de la Porte que justificam estas opiniões, procedi a breve recensão, de que resultaram as observações dos parágrafos seguintes.

Brown em 1905 (1968/1905: 850) embora liste os dois livros, o *Guia* e a *Ciência*, não faz qualquer apreciação. Indica erradamente a data da 1.ª edição da *Ciência* como 1673. Na indicação de datas de outras edições não distingue um livro do outro.

Reymondin, em 1909, repete o erro de Brown referindo a 1.ª edição da *Ciência* em 1673. Regista o **comentário de Deschamps em 1900** (Reymondin, 1909: 90): “*com De La Porte, ..., a contabilidade atinge forma clássica que nós conhecemos o seu tratado com mais de dois séculos não faria muito má figura no meio das produções modernas*”. Deschamps escrevia em 1900 e o período que refere no comentário assenta no erro de atribuição do ano 1673 à primeira edição. Reymondin comenta em particular a edição da “*Ciência dos Negociantes*” de 1712. Como contributos e melhorias (1909: 11) refere a exposição sobre **livros auxiliares** e o uso de **contas de Devedores Diversos e Credores Diversos**. Só por erro de interpretação podem ser equiparadas a contas de razão que agregam contas elementares, estas contas visavam evitar abrir contas no Razão para terceiros com os quais não havia continuidade de negócios e respeitavam a operações curta duração.

Besta (1909: 363, nota 2, e 444, nota 2) no vol. II da sua obra monumental *“La Ragioneria”*, considera o erro sobre datas de edição talvez resultante de confusão com a data do Édito do Comércio, 1673. Baseia a sua análise na edição de 1741, onde regista que, além do édito de 1673 são mencionados diplomas de 1698, 1700 e 1713. Anoto que esta terceira data, 1713, documenta a **introdução de actualizações posteriores a 1712**, edição que muitos autores tomam como referência do livro. Besta destaca (1909: 444) que De la Porte **inclui na exposição as partidas simples**, e refere a organização do Borrador e do Diário e as variantes com utilização de **livros auxiliares** mas ignora (1909: 446) se De la Porte considerou a possibilidade de haver vários diários. Refere (1909: 363) a **classificação de contas em contas do “chefe”**, contas de **coisas em ser**, e contas de **correspondentes**.

Zurdo em 1933, no *“Ensayo Histórico sobre Contabilidad”* dedica várias páginas, 95 a 99, à descrição da obra de De la Porte. Não discrimina correctamente entre as duas obras e, por erro certamente tipográfico, indica como data de edição 1865 em vez de 1685; e, por erro seu, identifica o livro desta edição como a *“Ciência”*. Em transcrição destaca em especial as **regras para debitar e creditar** e, a **classificação de contas**. Refere ainda os entendimentos sobre **inventário e balanço**. Fecha a exposição com referência à apreciação de Deschamps, que já referi supra por ter sido invocada por Reymondin.

Littleton, em **1933**, na sua incontornável obra *“Accounting Evolution to 1900”*, não regista qualquer crédito a De la Porte.

Melis em 1950 enfatiza (1950: 713) a utilização de duas contas “agregadoras”, a de Devedores Diversos e Credores Diversos. A utilização destas duas contas “agregadoras” pode fundamentar o equívoco de considerar existentes contas específicas para os valores que são agregadas. Considerando a **classificação de contas**, transcreve Della Penna: *“ em relação à dita classificação De La Porte afirma a necessidade de distinguir a empresa do proprietário, enunciando portanto o princípio da **personificação da empresa independentemente da personalidade do proprietário**”*.

Vlaemminck (1956: 131, tradução) descreve a obra de Matthieu de la Porte que, segundo pensa, é *“o autor francês do sec. XVII que mais que Stevin e os outros dotou a contabilidade com a forma clássica com que a conhecemos*. Aponta De la Porte como um dos primeiros autores a estabelecer uma **seriação racional** de contas e fazer (1956: 131) **distinção entre a empresa e o proprietário**, formulando o princípio da **personificação moral da empresa**. Vlaemminck é muito claro ao esclarecer que as contas de *“Devedores diversos”* respeitam aos correspondentes com quem se fazem negócios esporádicos”. Na tradução para castelhano, por González, em 1961, mantém-se a exposição em francês sem alterações pelo tradutor.

Boter Mauri, em **1959** (pág. 71) identifica mal o livro impresso em 1685 e interpreta mal o uso das contas **Devedores Diversos** e **Credores Diversos**. Observa (1959: 71) que todas as contas pessoais, na Razão, são reduzidas às contas Devedores Diversos, e Credores Diversos, o que só pode resultar de equívoco e também não ter considerado o exemplo da monografia incluída no livro (na edição 1704 de pág. 273 a 327). Escreve (1959: 72) que De La Porte *“afirma de modo explícito que **devem personalizar-se as contas de objectos e as contas que representa conceitos abstractos**”*. A análise que fiz não me possibilitou encontrar fundamento para esta observação.

Stevelinck, em 1970, sugere a **influência de De Graaf** na classificação de contas, e de **Van Neulighen** nas **regras de contabilização** prescritas por De La Porte. Entretanto escreve (pág. 130) que as obras de Matthieu de La Porte tiveram enorme repercussão e secunda Vlaemminck quando anota que *“foi um europeu antes de haver europeus”*. Coloca De la Porte entre os autores que influenciaram os livros dos Giraudeau. Embora tenha levantado o problema de compatibilizar a errada identificação de 1673 como de uma 1.^a edição por De la Porte, ainda regista a **conjectura de haver dois autores**, só mais tarde foi afastada.

Ten Have, em 1972, (1976: 69) posiciona Mathieu de la Porte **entre os autores dos Países Baixos**, e destaca o enunciado que adopta para as **regras para debitar e creditar**. Foca, em especial, o **critério de “controlo” em vez de “propriedade”**, usado na exposição feita por Stevin. Anota que, em 1630 ou 1631, já Van Neulighem tinha usado a expressão *“tudo o que uma pessoa recebe para seu controlo”* mas não se sabe se teve influência em De la Porte. Compara o enunciado das regras de debitar e creditar prescritas por Matthieu De la Porte com o enunciado de Abraham de Graaf, em 1688:

Abraham de Graaf	Matthieu De La Porte
<i>Quem recebe é debitado, quem paga é creditado.</i>	<i>Tudo o que entra em meu poder ou no meu controlo é devedor ou deve.</i>
<i>O que é recebido é debitado, o que é pago é creditado.</i>	<i>Tudo o que sai do meu poder ou meu controlo é credor.</i>

A conjectura sobre a influência de De Graaf em De La Porte é comum a vários autores, embora só baseada no cotejo das soluções que propõem e na ligação de De La Porte com a Holanda.

Yamey, em 1975, Na actualização da *“Historical Accounting Literature”*, refere De La Porte a propósito da distinção entre livros principais ou necessários, e **livros particulares ou auxiliares**, e destaca a sua **qualidade de professor**. A **biblioteca do ICAW** tem exemplares de livros de De La Porte em **Alemão, Português, Italiano e Francês**, nesta língua tem várias edições de qualquer dos livros, incluindo o *Guia dos Negociantes*, 1685, e *Ciência dos Negociantes*, 1704.

Lemarchand em 1998 (pág. 532), destaca a justificação apresentada por De la Porte na edição do *“Guia”* (De la Porte, 1685, prefácio, tradução livre), *“não tinha a intenção de publicar este tratado, mas sim ensinar os que me honram assistindo às minhas aulas, mas o pedido de muitos incluindo vários dos meus amigos decidiram-me a facultar esta ciência a todos. Além disso considerei que é para bem e utilidade pública, e possibilitou a muitos que estudam esta arte aperfeiçoarem-se em pouco tempo”*. Este exemplo de **justificação** é típica dos autores da época. Mais adiante (Lemarchand, 1998: 551) observa *“os escritos de Mathieu De La Porte distinguem-se nitidamente dos anteriores autores que o procederam pela clareza e sobriedade de expressão, cada problema é sentido em problemas elementares”, “cada capítulo está construído como uma árvore, do geral para o particular”, “a classificação de contas –quer seja da sua paternidade ou não– inscreve-se nesta linha”*.

Note-se que Lemarchand (2005: 32) também regista a possibilidade da **classificação de contas** de De la Porte ser inspirada pela do holandês Abraham De Graaf (livro de 1688) ao classificar as contas em 3 classes: proprietário, de terceiros, e de Mercadorias.

Degos, em 1998, surpreende (pág. 81 a 83) ao não considerar o trabalho de Pierre-Louis Menon, e referir De La Porte acentuando o desconhecimento da sua biografia, e retomando a apreciação por Deschamps em 1900, que foi citada por Reymondin, Zurdo e Vlaemminck. Atribui-lhe a apresentação actual do balanço com **activo à esquerda e passivo à direita**, e o **princípio da distinção entre património do comerciante e da empresa**, também designado princípio ou **teoria da entidade**.

Gonzalez Ferrando, em 2004, na apresentação da reedição da tradução da história de **Kheil**, ocupa-se em especial das referências históricas feitas por autores espanhóis, incluindo as citações a Mathieu de la Porte. Embora não sendo esse o seu objectivo, documenta a influência deste autor em Espanha.

Também os autores portugueses com autoridade, que nos deixaram textos sobre história da contabilidade, reconhecem, nos seus livros, a marca deixada por De La Porte. Merece registo a sequência que a seguir anoto.

Lopes Amorim em 1929 destaca (pág. 60) De la Porte (que escreve De Laporte) entre os tratadistas franceses. Curiosamente **indica mal o título do livro** "*Traité de la Science de Négociants e Teneurs de Livres*" de facto este título não corresponde nem ao Guia dos Negociantes nem à Ciência dos Negociantes. Destaca o contributo de De La Porte quanto à **classificação de contas** e à atribuição de **personalidade à empresa**.

Cruz Vidal em 1956 identifica correctamente o autor e os livros e esclarece a fonte, Fábio Besta, para atribuição de data à "*Ciência dos Negociantes*".

Gonçalves da Silva em 1959 (pág. 43), inclui De la Porte (escreve Delaporte) entre os mais conhecidos escritores até fins do século XVIII; mas não faz apreciação da sua obra, este autor não deixou marcas a destacar na história das "*Doutrinas Contabilísticas*".

Martim Noel Monteiro em 1965 anota (pág. 61) que Abraham De Graaf publicou em 1688 uma classificação de contas semelhante à De La Porte. Não indica data de edição do livro de De la Porte que considera, mas, a propósito da história do **sistema centralizador**, cita (pág. 63) a edição de 1712. Focando o sec. XVII, em França e referindo Colbert e Jacques Savary, conclui "*O mais importante autor francês desta época foi porém Matthieu De La Porte que em 1685 apresentou a obra "Le Guide des Négociants" de "La Porte"*.

Lopes Amorim, em 1969, faz várias citações de De la Porte, quase todas relacionadas com a evolução das soluções "*Paciolanas*", mas indica diferentes referências de datas. A compilação das diferentes **citações** acentua a ideia que todas são **indirectas e não foram confirmadas**: preposição indicativa da conta devedora e indicação de contrapartida, **1673** respectivamente (1969: 161 e 170); lançamentos compostos ou complexos, **1704** (1969: 164); desdobramento do memorial e classificação de contas, **1712** respectivamente (1969: 149 e 215); regras para debitar e creditar, **1741** (1969: 190); fecho de contas **1769** (1969: 143).

Lopes de Sá em 1998 toma como referencia a edição da ciência de 1712, e enquadra De la Porte como contista, embora dentro do período que denomina pré científico. Destaca a **classificação** de contas com base em 3 classes: Proprietário, Coisas e Correspondentes. Lopes de Sá considera De la Porte como **precursor do conceito de “contas gerais”**, e um elo na sequência racionalista e positivista representada por Savary, De la Porte, Richard, Barrême e Giraudeau.

São diferentes os destaques feitos. Muitas das observações baseiam-se, conforme os autores explicitam ou sugerem, em documentação indirecta. Os autores focados em doutrinas ou teorias tendem a não considerar os apuros na técnica de escrituração em partidas dobradas.

Contributos referenciados

	Mera recensão	Organização e clareza, modelo de manual	Livros auxiliares	Devedores Diversos e Credores Diversos	Inventário, Balanço, fecho e reabertura de contas	Activo à esquerda	Regras para debitar e creditar	Classificação e seriação de contas	Personificação de contas e/ou entidade	
X										Brown (1905)
		X								Reymondin (1909)
		X	X					X		Besta (1909)
				X		X	X			Zurdo (1933)
										Littleton (1933)
			X				X			Melis (1950)
			X		X	X	X			Vlaemminck (1961/1956)
X									X	Boter Mauri (1959)
						X	X			Stevelinck (1970)
						X		X		Ten Have (1978/1972)
	X	X								Yamey (1975)
	X						X			Lemarchand (1988)
				X						Degos (1998)
X										Gonzalez Ferrando (2004)
							X	X		Lopes Amorim (1929)
X										Cruz Vidal (1956)
X										Gonçalves da Silva (1959)
		X	X					X		Noel Monteiro (1966)
		X			X	X	X			Lopes Amorim (1969)
							X			Lopes de Sá (1998)

Procurando uma visão global sintetizei as observações no quadro “Contributos referenciados”, mas, tudo considerado, optei por analisar o livro considerando em especial os seguintes temas:

A “Ciência (1704)” e o “Guia (1685)” dos Negociantes
Formato e organização
Debitar, creditar e fórmulas de lançamento
Classificação e seriação de contas
Balanço, fecho e reabertura de contas
Livros principais e auxiliares, e descrição de vários livros auxiliares
Distinção entre património do proprietário e da entidade

São os resultados da minha análise que registo nos apontamentos seguintes, com base na exposição tal como feita por De La Porte em 1704, no livro: *“LA SCIENCE DES NEGOCIANS ET TENEURS DE LIVRES, ou Instruction GENERALE pour ce qui se pratique dans les Comptoirs des Negocians, tant pour les affaires de Banque, que pour les Marchandises; & chez les Financiers pour les Comptes”*, que, em português, designarei por “Ciência dos Negociante”.

3. O livro “Ciência de Negociantes”

3.1. A “Ciência (1704)” e o “Guia (1685)” dos Negociantes

Está documentada a oferta simultânea no mercado, em vida do autor, do “GUIA dos Negociantes” que foi o livro traduzido para português, e do livro de referência, a “CIÊNCIA dos Negociantes”. Este teve uma primeira edição¹⁰ em 1704, depois são referidas edições em 1712, 1714, 1715, 1732, 1741, 1748, 1753, 1754, 1759, 1762, 1764, 1781, 1782, 1783, 1785, 1787, 1792, 1797, 1798 e 1799. São muitas vezes referidas separadamente as edições de Migneret (1798/99) e as de Boucher (1800 e 1803). Há várias edições em alemão (1762, 1764, 1769, 1770).

O primeiro livro, o *Guia dos Negociantes*, depois da primeira edição em francês em 1685, foi reeditado em 1692, 1699, 1716, 1743 e 1760; e foi também editado em italiano em 1786, e em português em 1794.

Em francês coexistiram, até 1760, edições dos dois livros.

A relação entre os dois livros, o “GUIA” e a “CIÊNCIA” prestou-se a ser interpretada em termos diferentes: um livro que evolui, ou dois? A atribuição errada da data da primeira edição justificou os problemas: um só livro que evolui ou dois livros? Um mesmo autor, ou dois, pai e filho?

A conjectura da evolução do “GUIA” para a “CIÊNCIA”¹¹ pode apoiar-se no seguinte texto:

¹⁰ As edições são confirmadas pela existência na BNF, na biblioteca do ICAEW, ou por referência de Lemarchand ou de outros autores acreditados.

¹¹ Tradução de H. Carqueja a partir da página XIII da edição em 1769 da “La Science ..”. Os exemplos desta edição têm datas de 1712, portanto posteriores aos da primeira edição em 1704. O autor faleceu cerca de 1732, facto que confere especial interesse ao cotejo das edições até esta data, mas do qual, se foi feito, não tenho conhecimento. **A análise para efeito do presente comentário foi limitada à edição de 1704.**

“...; actualizo os Preliminares dum pequeno livro que publiquei, sob o título de Guia dos Negociantes, no qual expus esses princípios”.

Mas esta asserção do autor deve ser interpretada no contexto em que aparece: pretende evidenciar que **o ensino não deve assentar na cópia de exemplos mas sim no enunciado de regras claras e precisas**, como as já expostas no “GUIA”, pelo que retoma em a “CIÊNCIA” o método e exposição anterior, embora actualizando o texto. Corroborando esta interpretação, a propósito de justificar a organização do livro, note-se outro parágrafo do mesmo prefácio (1769: XIII):

“... é praticamente impossível recordar uma multiplicidade de lançamentos de diferentes negociações que constam dos livros de contas, tanto mais que o ensino se reduz a copiar”.

Enquanto o autor no primeiro livro visou expor noções básicas, no segundo foi tão profundo quanto sabia, e de facto **produziu uma obra que foi paradigma durante mais de um século** e é a base para apreciar o seu contributo na construção do saber contabilístico.

O segundo livro, de 1704, é a referência para apreciar o progresso conseguido na abertura do século XVIII e caracterizar o autor, e foi apresentado com a capa que é reproduzida em gravura.

Destaca-se pelo **formato oblongo**, também designado por italiano, livro mais largo do que alto. A **edição de 1704 tem cerca de 600 páginas, e a de 1782 cerca de 738, há portanto diferenças entre as edições**. As datas dos exemplos são alteradas da edição de 1704 para a de 1712. Migneret (1799: V) observa que, à data em que ele escreve, a última edição de De la Porte tinha sido a de 1792, e que os câmbios considerados para França estavam errados depois de 1726. Embora então decretada a quebra da moeda francesa, as posteriores edições mantiveram a indicação de câmbios. Além de diferentes datas dos exemplos, adições de texto que foram sendo feitas, há pequenas diferenças no texto entre edições, por exemplo umas fazem referência, logo no prefácio, a Luca Pacioli e outras não. Todas as observações neste apontamento respeitam à edição de 1704.

Como já anotei supra, verificou-se **oferta simultânea dos dois livros, ainda em vida do autor**, são livros diferentes e com alcance diferente. **De la Porte** assume importância especial com o livro “LA SCIENCE DES NEGOCIANS ET TENEURS DE LIVRES”, **divulgando** soluções que, mesmo quando antes formuladas, soube expor **com maior rigor e clareza**.

3.2. Formato e organização

Na primeira edição do Guia (1685: prefácio), De la Porte justifica o formato declarando pretender que o livro fosse adequado a “*Porter sur soy*”, ou seja a trazer no bolso ou bolsa.

O formato do **livro de referência** do autor, a “*Ciência do Negociante (1704)*”, também é especial: **mais largo que alto**, ou formato oblongo. Logo na **primeira edição** é um livro de certo volume, tem **cerca de 510 páginas**, incluindo o índice. Manteve o formato nas

numerosas edições, mais de dúzia e meia ao longo do século XVIII, embora tenha aumentado o número de páginas pelo aditamento de novos textos e de alterações. **A edição de 1582 tem 758 páginas**, portanto mais cerca de 50% do que a primeira. Esta edição inclui o “Regulamento sobre o Comércio de Negociantes e Mercadores de 1673”, também designado “Código Savary” ou também “Ordenações de Colbert”. Este diploma continuava em vigor mais de um século depois!

Mas o lugar de destaque na história da contabilidade para a “Ciência do Negociante” não está relacionado com o formato ou número de páginas, mas sim com a **organização e conteúdo**. Como já referi, Vlaemminck escrevia em 1956 que o manual “*não de apresenta como excessivamente arcaico quando comparado com muita da produção moderna*”.

Organização do "Science des Negocians"

		I	VII	
Tratados	Partes	I Partidas Simples	5	50
		II Partidas Dobradas	51	
		1. ^a Livros	53	138
		2. ^a Contas	139	178
	3. ^a Organização do trabalho	179	223	
	4. ^a Diário e Razão (monografia)		329	
	Secções	III Trabalho de escritório	224	329
		1. ^a Cartas	330	337
		2. ^a Letras de câmbio	331	337
		3. ^a Moedas e medidas	338	370
		4. ^a Documentação e Pagamentos e Recebimentos	371	392
		5. ^a Equivalência de medidas estrangeiras	393	419
		6. ^a Significado de termos usados no comércio	420	449
		7. ^a Resumo por perguntas e respostas	450	466
	8. ^a Caligrafia	467	492	
			493	494

A arrumação de assuntos no segundo tratado, sobre partidas dobradas, é bem diferente de uma monografia complementada por listas de operações com remissão para os livros da monografia e foi replicada por muitos autores posteriores. A Ciência dos Negociantes legitimou um modelo: primeiro estudo dos livros, depois estudo das contas, a concluir uma monografia.

O estudo dos livros chegou como tema com especial dignidade à primeira metade do século XX; Ricardo de Sá publicou (1908/1909) na revista “*O Guarda-Livros*”, editada pela Escola Raul Dória, uma série de artigos sobre os livros de escrituração, sob o título “*Libergraphia*”.

Merece uma especial referência o desenvolvimento por perguntas e respostas de uma recapitulação sobre o preenchimento do diário na **secção VII do terceiro tratado**. Esta exposição corresponde na primeira edição, 1704, a páginas de 467 a 492. Foi significativamente plagiada pelo autor anónimo do “*Tratado sobre as Partidas Dobradas*”, impresso em 1764, sessenta anos depois, em português, mas em Turim, como adiante terei ocasião de documentar.

Ainda sobre a organização anote-se, como uma curiosidade actual, a secção dedicada à **caligrafia adequada aos negócios**.

A organização exemplifica um modelo coerente. Entretanto o estudioso actual aprecia certamente mais o encadeamento e clareza da exposição que ela enquadra.

3.3. Debitar, creditar e fórmulas de lançamento

O problema de interpretar os registos nas contas e determinar a conta, ou contas, a debitar, ou a creditar, mereceu aos tratadistas pioneiros particular atenção, e, mais tarde, deu azo a diferentes teorias ou doutrinas.

De la Porte, em 1704, ainda não procura fundamentos, não elege doutrinas, mas já enuncia regras, e esquematiza cada modelo. Não é sua preocupação justificar procedimentos, mas tão simplesmente ensinar a fazer. Enuncia “regras” para resolver dificuldades de execução.

Por entender que tem significado o contexto da exposição de De la Porte (1704: 60 e 61), transcreve-se em tradução literal, tanto quanto razoável:

*“Como cada artigo que se pretenda registar no Diário deve indicar um **devedor**, que deve ser **debitado**, ou **carregado**, e um **credor** que deve se **creditado** ou **descarregado**: observar-se-á o seguinte para os determinar:*

Para encontrar o devedor.

“Tudo o que entra em meu poder, ou fica sujeito à minha direcção, é devedor ou deve.

Tudo o que sai do meu poder, ou sai da minha direcção, é credor.

Aquele a quem, ou por conta de quem se paga, ou envia, ou fornece, ou se envia, é devedor.

Aquele de quem, ou por conta de quem se recebe, que nos envia, nos fornece, ou remete, é credor”.

A entrada e saída de valores¹² origina quatro classes de lançamentos.

1. Quando entra e sai qualquer coisa; como quando se compram mercadorias que se pagam a contado: porque então entram mercadorias e sai dinheiro. Assim, neste caso, o que entra deve, e o que sai é credor.

2. Quando entra alguma coisa e não sai nada; como quando se compram mercadorias a prazo, ou se recebem pagamentos de correspondentes. Então o que entra deve e quem fornece o que entra, é credor.

3. Quando não entra nada e sai qualquer coisa; como quando se vendem mercadorias a prazo ou se fazem pagamentos, neste caso o que sai é credor, e aquele que recebe o que sai é devedor.

4. Quando nada entra e nada sai; como quando um correspondente saca por minha conta sobre outro, ou lhe faz entregas, então quem recebe por mim é devedor e o que entrega é credor”.

Na síntese que Mathieu de la Porte faz, na secção VII do Tratado III, que tem como objecto explicar a maneira de fazer os lançamentos por perguntas e respostas, resume (1704: 468) estes “princípios”: “Tudo o que entra é devedor, tudo o que sai é credor”.

A **não existência de entradas e saídas “em ser”**, terminologia da época, por exemplo a entrada numa venda a crédito, **implicava** dificuldades e **esclarecimentos adicionais**¹³ porque o débito do cliente, não podia ser justificado pela observação dum fluxo real (em “ser”) em correspondência com a saída das mercadorias que originava o crédito. A mesma atitude pragmática é evidenciada ao explicar os lançamentos nas contas de Razão. Esclarece o detalhe dos lançamentos separadamente para as contas:

- Caixa, Despesas, Provisões, Lucros e Perdas e Mercadorias Gerais,
- Mercadorias Gerais,
- Pessoas (terceiros),
- Pessoas de países estrangeiros, de minha conta.

Esta diferenciação **corresponde** tão somente ao propósito de indicar correctamente movimentos especiais, por exemplo movimentos de mercadorias ou movimentos em moeda estrangeira, ou a esta convertida para efeito de contabilização.

Mathieu de la Porte não sugere que se considere cada conta encabeçada por uma pessoa, pelo contrário distingue entre as contas de pessoas, os correspondentes, das outras.

¹² Em francês o termo é “effets” hoje normalmente traduzido por “efeitos” ou por “letras de câmbio”; o significado actual não é o do texto. Considerou-se melhor alternativa usar o termo “valores”.

¹³ No “*Tratado sobre as Partidas Dobradas*”, 1764, de autor anónimo, há páginas dedicadas a esta explicação. Quando a venda implicava letra de câmbio havia uma entrada “em ser”, a dificuldade respeitava às vendas a crédito não tituladas.

Embora procurando partir do geral para o particular, **a exposição de De la Porte continua casuística e focada no problema de processar cada lançamento**, e não de o explicar.

A prática descrita por De la Porte está ainda muito próxima da descrita por Pacioli, sem prejuízo de reconhecer que é já significativa a diferença quanto à abordagem do problema, então central, da escrituração por partidas dobradas: saber quando e como se debita ou credita. Pacioli (1494/1994: 202, tradução a partir do castelhano)¹⁴ recorreu a um expediente pedagógico para um caso especial:

“Imagina a este respeito que o negócio é como uma pessoa que te deve tudo o que, de um modo ou de outro, lhe entregas ou pagas por sua conta. Pelo contrário terás que creditá-lo por tudo o que saques ou dele recebas como se fosse um devedor que te paga uma dívida”.

Merece apontamento o contexto em que esta sugestão aparece. Complementa a exposição anterior. Para Pacioli **este enunciado vem depois da descrição de vários casos de lançamento em cada um dos livros**, quando pretende esclarecer a hipótese de um estabelecimento administrado pelo próprio ou por terceiro. **Mathieu de la Porte enuncia as regras antes de apresentar exemplos.**

Outra diferença muito importante entre o texto de Pacioli e o de De la Porte respeita ao uso de lançamentos compostos. Pacioli, embora conheça o uso de lançamentos compostos, no seu texto só usa lançamentos simples. De la Porte esquematiza os lançamentos nos termos que chegaram até nós, usando lançamentos simples e compostos. Esclarece a redacção dos lançamentos no diário (com traçado tipo diário clássico) com base nas quatro fórmulas que continuaram invocadas durante séculos:

- UMA conta @ UMA conta,
- UMA conta @ DIVERSAS contas,
- DIVERSAS contas @ UMA conta,
- DIVERSAS contas @ DIVERSAS contas.

A boa esquematização e clareza da sua exposição estão patentes nas imagens a que a língua não retida a evidente boa esquematização (De la Porte, 1704: 72 e 73):

¹⁴ Hernández Esteve, Esteban, 1994, “De las cuentas y las escrituras”; AECA, Madrid. O livro compreende tradução para castelhano do Tratado de Pacioli, a transcrição corresponde a tradução a partir do castelhano. Anote-se que a versão apresentada por Lopes Amorim (1969: 181) tem conteúdo muito próximo em significado, embora com algumas diferenças de redacção.

DES DIFFERENTES FORMULES
des Articles du Journal.

Il y a 4. sortes de formules d'Articles, par rapport aux Debiteurs & Creanciers.

1. Il y en a où il n'y a qu'un Debitteur & qu'un Creancier.
2. D'autres où il n'y a qu'un seul Debitteur & plusieurs Creanciers.
3. D'autres où il y a plusieurs Debiteurs & un seul Creancier.
4. D'autres où il y a plusieurs Debiteurs & plusieurs Creanciers.

EXEMPLE. De la premiere sorte où il n'y a qu'un Debitteur & qu'un Creancier.

Pierre doit, à Caisse, 400 :- : pour sa Traite du 10. courant à vûë à Denis.	4000	-	-
--	------	---	---

EXEMPLE. De la seconde sorte où il n'y a qu'un Debitteur & plusieurs Creanciers.

Caisse doit, à divers, 4000. à sçavoir :			
À Pierre, reçu à compte de Poivre.	1000	:-	:-
À Luc, pour sa Remise en Lettre de Paul du 10. Mars à usô sur Jean	3000	:-	:-
	4000	-	-

EXEMPLE

EXEMPLE. De la troisieme sorte où il y a plusieurs Debiteurs & un seul Creancier.

Divers doivent, à Jean Duval, 1400 :- : reçu pour Saffran, à sçavoir :			
Changes, son b llet de ce jour à 2. mois.	1000	:-	:-
Caisse, comptant pour solde.	400	:-	:-
	1400	-	-

EXEMPLE. De la 4. sorte où il y a plusieurs Debiteurs & plusieurs Creanciers.

Divers doivent, à divers, 6500 :- : acheté de Lollis, & payé, comme cy-bas, à sçavoir :			
DEBITEURS.			
Vins, pour 20. Muids à 100.	2000	:-	:-
Cochinille, pour 150. lb. à 30.	4500	:-	:-
	6500	:-	:-
CREANCIERS.			
À André, pour mon Assignation sur ledit.	1500	:-	:-
À Changes, pour Billet de Blondel du 15. Mars à 3. mois.	3000	:-	:-
À Caisse, comptant pour solde.	2000	:-	:-
	6500	-	-

K

Quando há mais do que uma conta a movimentar, seja no débito ou no crédito ou em ambos, consta "diversos" ("Divers" em francês) e estes aparecem discriminados, sejam devedores ou credores. Recordar-se que até princípios do século XIX o Razão continuou como livro analítico, não havia contas compostas ou colectivas, no sentido de conta que reúne várias contas elementares ou um conjunto de subcontas, todas as contas eram elementares. O número de contas era elevado, mesmo num pequeno negócio, o que dava especial importância ao Alfabeto ou Reportório, ou Índice na linguagem actual, como meio de localizar uma certa conta.

3.4. Classificação e seriação de contas

Embora possa ter colhido inspiração em autores anteriores, designadamente em Abraham de Graaf, De la Porte expõe a **classificação e seriação de contas na "CIÊNCIA" evidenciando um enorme avanço** relativamente aos entendimentos divulgados na época. De la Porte (1769: 180) **afirma-se como pioneiro**, o que é bem evidenciado no texto seguinte (realce acrescentado): "*Observe-se que até ao presente ninguém fixou o número de classes de contas, e explicou o uso, assim esta parte é inteiramente nova, e também curiosa e particularmente útil*". Tanto Lemarchand como Stevelinck consideram que a classificação pode ter sido inspirada pelo holandês De Graaf, mas, qualquer que seja o caso, De la Porte deve ser acreditado pela sua divulgação. Em anexo reproduz-se em fac-símile o original. A leitura em português, inspirada em Lemarchand, consta do esquema "Quadro com a classificação de contas de Mathieu de la Porte (1704)".

Quadro com a classificação de contas de Mathieu de la Porte (1704)

As CONTAS dividem-se em três classes							
<p><u>A primeira compreende as contas do Patrão, os seus títulos não representam nem coisas nem pessoas, são</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Capital - Lucros e Perdas - Despesas - Provisões - Seguros 						
<p><u>A segunda compreende as coisas em ser, que são de quatro espécies</u></p>	<table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: top;"> <p>1. Dinheiro em caixa 2. Mercadorias que se dividem em</p> </td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> - Mercadorias em nossa posse e de nossa conta - Mercadorias na posse de um outro de nossa conta - Mercadorias em nossa posse de conta alheia - Mercadorias em sociedade com terceiro </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;"> <p>3. Coisas em papel e que são</p> </td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> - Letras e bilhetes de câmbio, livranças, obrigações, etc. a receber - Contratos de arrendamento - Argent donné à la grosse - Bilhetes a pagar - Letras e envios </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;"> <p>4. Coisas específicas como</p> </td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> - Navios - Casa e terras - Móveis - Interesses em sociedades - Feiras ou pagamentos </td> </tr> </table>	<p>1. Dinheiro em caixa 2. Mercadorias que se dividem em</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Mercadorias em nossa posse e de nossa conta - Mercadorias na posse de um outro de nossa conta - Mercadorias em nossa posse de conta alheia - Mercadorias em sociedade com terceiro 	<p>3. Coisas em papel e que são</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Letras e bilhetes de câmbio, livranças, obrigações, etc. a receber - Contratos de arrendamento - Argent donné à la grosse - Bilhetes a pagar - Letras e envios 	<p>4. Coisas específicas como</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Navios - Casa e terras - Móveis - Interesses em sociedades - Feiras ou pagamentos
<p>1. Dinheiro em caixa 2. Mercadorias que se dividem em</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Mercadorias em nossa posse e de nossa conta - Mercadorias na posse de um outro de nossa conta - Mercadorias em nossa posse de conta alheia - Mercadorias em sociedade com terceiro 						
<p>3. Coisas em papel e que são</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Letras e bilhetes de câmbio, livranças, obrigações, etc. a receber - Contratos de arrendamento - Argent donné à la grosse - Bilhetes a pagar - Letras e envios 						
<p>4. Coisas específicas como</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Navios - Casa e terras - Móveis - Interesses em sociedades - Feiras ou pagamentos 						
<p><u>A terceira compreende os correspondentes ou pessoas com quem se negocia, a que se dão diversas designações conforme os negócios; podemos classificá-los em</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Uma só contas para os negócios de qualquer dos lados - Uma conta corrente, para negócios particulares de quem representam - Uma conta corrente para os nossos negócios em particular - Uma conta para negócios em sociedade - Uma conta para diversos devedores - Uma conta para diversos credores 						

Fonte: Tradução para português a partir da leitura feita por Lemarchand, 1998: 553, quadro de Mathieu de la Porte (1704) leitura de "*La science des négocians*"... op. cit., p. 182).

A classificação de contas adoptada por De la Porte deve ser cotejada com outra classificação muito divulgada no século XVIII, e que no século XIX evoluiu e foi a base para o rótulo “Teoria das cinco contas gerais”, relacionada com Degrange. As contas eram classificadas em duas classes:

- **particulares**, contas representando relações com terceiros,
- e **contas gerais**, as que não eram particulares, e as mesmas designações poderiam ser usadas por todos os mercadores e negociantes (gerais).

Como exemplo do racional suportando esta outra classificação considere-se a exposição no “Tratado sobre Partidas Dobradas”, (1764: 3) (realce acrescentado):

*“Abrem-se no razão duas qualidades de contas, a saber, **gerais** e **particulares**. As contas gerais são as que figuram o próprio comerciante a quem pertencem os livros. As contas gerais abertas no livro razão são as minhas próprias contas: quando uma destas contas gerais é devedora, eu é que sou o devedor, e quando uma destas mesmas contas é credora, eu é que sou o credor. Em lugar de várias contas gerais **poderia abrir uma só conta, e lançar nela todos os particulares do meu negócio**, mas desta forma tudo se confundiria, as fazendas alheias com as próprias, o dinheiro com as dívidas e sendo o livro razão aquele que se deve achar tudo com muita clareza, e distinção, em lugar disto teria uma verdadeira confusão, a qual se deve evitar quanto for possível abrindo várias contas gerais para separar os diferentes particulares, e dar a cada um a sua conta.*

As contas gerais entendem-se pelas seguintes ou outras da mesma natureza.

As contas particulares são as contas que eu abro a qualquer sujeito com quem negoceie, como por exemplo....”.

Ao apreciar as soluções relativas à classificação de contas assume muita importância o cuidado em fazer a **tradução terminológica para significados actuais**, pois alguns termos têm hoje significado que não correspondem ao que lhes era atribuído quando usados pelos autores. É o caso de “contas gerais”.

A mesma distinção entre contas relativas a terceiros e outras contas aparece referida com base nas seguintes classes:

- contas de pessoas, ou de terceiros;
- contas nominais, as que existem só em nome, porque não lhes corresponde uma pessoa.

Qualquer destas designações ou é esclarecida quando hoje é mencionada, ou existe sério risco de equívoco. Por exemplo as contas nominais podem acabar entendidas como correspondendo a nomes de pessoas, e portanto com significado oposto ao que lhe era atribuído.

Além de se basear em terminologia mais conforme os entendimentos actuais, a classificação apresentada por De la Porte é suportada por uma análise que continua a fazer sentido, especialmente quando considerada a partir das contas de terceiros:

- os terceiros com quem se negocea;
- as coisas envolvidas no negócio;
- as contas que não representam coisas envolvidas no negócio mas respeitam ao negócio.

São vários os autores que apontam a possibilidade de esta classificação ser inspirada pelo holandês De Graaf, autor que a inclui (ver Ten Have, 1976: 69) em livro cuja segunda edição está datada de 1688 mas registou pelo menos oito, sendo a última de 1806. Mas De la Porte apresenta-a expressamente como inovação sua, e sempre terá que ser creditado pela sua divulgação.

Novamente registo que o significado, nos séculos XVII, XVIII e XIX, da expressão “contas gerais” nada tem a ver com o que agora designamos “contas compostas” ou “contas colectivas” ou ainda “contas de razão geral” ou simplesmente “contas gerais”. É com o significado de “não particular” que a expressão, muito usada nos séculos XVIII e XIX, deve ser interpretada. Essa classificação era muitas vezes o apoio para a caracterização de partidas simples e de partidas dobradas, aquelas só movimentavam as contas particulares e estas abarcavam as gerais, as contas do negócio (ou contas do negociante, quando se identifica negócio com negociante¹⁵).

3.5. Balanço, fecho e reabertura de contas

O fecho de contas na exposição de Pacioli só era feito no Razão, não eram feitos lançamentos no Diário em correspondência, facto que não punha em causa a conferência de somas entre diário e razão porque não era totalizado o diário. Só era conferida a igualdade entre total dos saldos a débito e total dos saldos a crédito.

Os procedimentos expostos por De la Porte correspondem já a significativos avanços¹⁶: procede aos lançamentos no Diário, identifica os lançamentos que devem preceder o fecho, os de apuramento e rectificação, e usa as contas Balanço de Fecho e Balanço de Abertura respectivamente para o fecho e a reabertura. Eis como aparecem no livro “Ciência dos Negociantes” os lançamentos correspondentes ao balanço de fecho:

¹⁵ Hoje é particularmente importante distinguir o negócio do proprietário face à possibilidade de limitação de responsabilidade e à realidade de poderem existir valores disponíveis para o negócio que não correspondem a passivo nem pertencem ao proprietário.

¹⁶ Lopes Amorim (1969) é crítico em relação aos movimentos em diário para fecho e reabertura de contas.

316		Fº. 21.		1703.					
Mars...		5		PIERRE DAGUERRE d'Amsterdam S. C. doit.					
				A Caisse, pour 7 61 s. 6. 8. 3. d'or à 80. 3. remis sur Hugueian en plus grande somme		15	1846	-	-
				A Dépenses, pour Courtage & ports de Lettres.		2:	17	6	
						17	1849	17	6
				BALANCE de sortie du present Livre A, DOIT aux cy-aprés nommez, pour les Sommes suivantes, qu'ils restent Debitours par leur Comptes que je solde par ladite BALANCE, pour les debiter de nouveau au Livre B; à sçavoir.					
Porté au Livre B. Fº.				DEBITEURS.					
		1		A T. le Gendre M. C.		10:	60	-	-
		2		A Meubles, pour l'évaluation de mes Meubles		4:	1550	-	-
		2		A Duvernay & Bondet L. C.		3:	50	-	-
		2		A I. le Vassor d'Orleans.		12:	20	-	-
		2		A Marchandises generales, pour celles qui restent en nature.		13:	1032	-	-
		3		A François Reiffon de Lisbonne S. C.		20:	11	-	3
		3		A Caisse, que j'ay comptant, conformément au Livre de Caisse Fº. 20.		15:	63483	17	3
						17	6626	7	6
				NOTA que les Articles du Debit cy-dessus, doivent être portez au Credit de la Balance d'Entrée du Livre B.					

		Fº. 21.		1703.				317	
Mars...		5		AVOIR.					
				Par Vermillon à moitié avec Daguerre, pour net provenu de sa moitié en 3. Barils..		20	1849	17	6
				AVOIR par les cy-aprés nommez, pour les Sommes suivantes qu'ils restent Creanciers par leurs Comptes, que je solde par ladite BALANCE, pour les Crediter de nouveau au Livre B; à sçavoir.					
Porté au Livre B. Fº.				CREDITEURS.					
		3		Par P. Daguerre M. C. fl 43. courant.		11	60	14	3
		3		Par P. Vaspooten S. C.		12:	10	-	-
		1		Par Capital, pour le montant de mon fonds		1:	66136	3	3
						17	66205	17	6
				NOTA, que les Articles du Credit cy-dessus, doivent être portez au Debit de la Balance d'Entrée du Livre B.					
				R r iij					

Anote-se que, por lapso de impressão ou defeito de fac-símile, faltam algarismos no total dos lançamentos encerrando as contas devedoras, deveria constar o total "66205-17-6", em vez de "662 5- 7-6".

As Ordenações de Colbert impunham um inventário de dois em dois anos e, embora nos livros de texto seja frequente encontrar a recomendação de proceder a inventário todos os anos, de facto era frequente nem o inventário nem o balanço colherem especial atenção. Quer a justificação para fazer a escrituração por partidas dobradas exposta pelo

autor no prefácio, quer a **prática**, continuavam a realçar a **importância de cada conta por si e deixam na sombra a informação resultante do conjunto**. Entretanto Mathieu de la Porte esclarece adequadamente a diferença entre “a Balança” [em linguagem actual um balancete] que corresponde à listagem de saldos, e “o Balanço”, que presume um inventário. O Balanço “dá a conhecer ao negociante todos os seus negócios”. Eis um exemplo de Balanço [sem correspondência com os exemplos supra em diário].

222

B O R D E R E A U ou B A L A N C E
du present Inventaire de l'an 1703.

D O I T	A V O I R.
Pour le montant des Marchandises.	Je dois portr plusieurs Billets.
Pour Lettres & Billets de Change.	A plusieurs pour folde de Compte.
Bonnes Dettes	Gages de Domestiques.
Doutceufes.	<u>Total des Dettes passives.</u>
Mauvaifes.	Laquelle Somme déduite du mon-
Argent comptant	tant de mes Effets cy contre, reste
Immeubles.	pour mon <i>Fonds</i> ou <i>Capital</i>
Meubles.	<u>80550 :- :-</u>
<u>Total de mes Effets.</u>	<u>88450 :- :-</u>
Mon Capital de ce jour, suivant l'Inventaire cy dessus, monte à	80550 :- :-
Celuy de l'année 1702. suivant l'Inventaire de ladite année à	72550 :- :-
Par tant, le profit qu'il a plu à Dieu me donner cette année est	8000 :- :-

FAIT & ARRESTÉ le present Inventaire, & par moy paraphé & signé à Paris. le 31. Decembre 1703.
PAUL.

Cet Inventaire ainsi signé & arrêté, doit s'enfermer, afin de l'ôter devant les Domestiques, qui quelquefois ne sont trop secrets.

REMARQUE. La plupart des Marchands qui ont de l'ordre, font ainsi leur Inventaire tous les ans. L'Ordonnance leur enjoint de le faire, du moins tous les 2. ans.

A ligação entre o inventário e o balanço, e as eventuais rectificações resultantes do inventário, mesmo quando referidas nos textos do século XVIII, não colhiam especial atenção, pelo que não surpreende o pouco realce que mereceram a De la Porte.

3.6. Livros principais e auxiliares, e descrição de vários livros auxiliares

Conforme já referido a propósito do “Formato e Organização” do livro editado em 1704, as partidas dobradas constam do tratado II, páginas 51 a 229. Este tratado está organizado por partes, e a Primeira Parte respeita aos “livros necessários”, páginas 53 a 139.

Anotar que nas duas primeiras décadas do século XX a exposição sobre livros continuava a ter muito realce, ajuda a enquadrar adequadamente esta parte. Por exemplo Ricardo de Sá, na revista da Escola Prática Comercial Raul Dória, dedicou ao tema uma série de artigos.

Mathieu de la Porte classifica o conjunto de livros em principais e auxiliares.

Os livros principais são o Memorial ou Borrão, o Diário, e o Livro Grande, também designado Extracto ou Livro de Razão, com o seu Alfabeto.

Os livros auxiliares incluem os livros: — de Caixa, — de Vencimentos, Meses ou Pagamentos, — dos Números, — das Facturas, — das Contas Correntes, — das Comissões, Ordens e Avisos, — das Letras e Remessas, — das Despesas, — das Cópias de Cartas, — dos Portes de Cartas, — dos Trabalhadores, dos Navios e outros.

Embora algumas das designações despertem curiosidade, dado que o passar do tempo lhes tirou correspondência com problemas e soluções actuais, a razão porque esta parte da exposição de Mathieu de la Porte tem particular interesse relaciona-se com o problema de interpretar a função dos livros auxiliares e posicioná-los no fluxo de informação. Estamos já perante um esboço do sistema de coordenação de registos que mais tarde foi rotulado de centralizador, ou estamos perante um mero desdobrar do Memorial?

Transcrevo, em tradução, extracto da exposição (De la Porte, 1704: 55) sobre o Memorial:

“Podemos utilizá-lo de duas maneiras.

- 1. Um só Memorial, contendo em geral todos os negócios.*
- 2. Memorial dividido em muitas partes.*

Há duas maneiras de escriturar o Memorial.

A primeira em estilo de memórias, anotando simplesmente os negócios ou artigos, por exemplo: comprada a Pedro, ou vendida a Luís certa coisa; pago ao João ou recebido de Lucas por certa coisa, e semelhantes, para depois escriturar formalmente o Diário.

A segunda em estilo de Diário, debitando e creditando quem deve ser, e observando os procedimentos que adiante vou expor para o Diário”.

Os livros auxiliares são depois apresentados como desdobramento do Memorial, e não do Diário, facto que responde à questão sobre a interpretação dos livros auxiliares como esboço do sistema centralizador. Os livros auxiliares, tal como apresentados, são tributários do diário e visam resolver problemas de controlo ou gestão. Esta solução, embora possa ter contribuído para o posterior desenvolvimento do sistema centralizador, não corresponde ainda a desdobramentos do diário.

Na exposição relativa ao preenchimento do Razão, particularmente esquematizada e precisa, não é feita qualquer observação que permita atribuir a qualquer dos livros auxiliares a função de diário.

Entretanto anote-se que a exposição sobre cada um dos livros auxiliares é um complemento precioso para interpretar procedimentos e problemas da época.

3.7. Distinção entre património do proprietário e da entidade

Na análise da exposição de Mathieu de la Porte não encontro fundamento para a atribuição de alguns posicionamento que lhe são atribuídos. Quer as regras para debitar e creditar quer a classificação de contas sobre a qual desenvolve a lista de contas afastam, em minha opinião, a personificação de contas. **Não recorre à personificação de contas nem como expediente pedagógico nem como interpretação das contas ou da sua**

movimentação. Também não distingue o património do proprietário do da entidade de forma a justificar atribuir-lhe contributo para a teoria da entidade.

Na formulação das regras para debitar e creditar é explícita a consideração distinta das contas de coisas, note-se a já transcrita síntese que Mathieu de la Porte faz, na secção VII do Tratado III, tendo como objecto explicar a maneira de fazer os lançamentos por perguntas e respostas, e resume (1704: 468) estes “*princípios*”: “*Tudo o que entra é devedor, tudo o que sai é credor*”. Não refere as pessoas envolvidas mas sim os fluxos de valores.

O problema da classificação de contas deve ser apreciado tendo em consideração o facto de Barrême, em 1721, ter esclarecido (1721: 237, tradução, realce acrescentado) que: “*As **contas gerais** são as minhas próprias contas; as **contas particulares** são as contas dos meus correspondentes. Entre as **minhas contas gerais** há as que são abertas para **coisas por natureza**, como Caixa, Bilhetes do Tesouro, Aguardente, e há **outras que me representam pessoalmente**, como Capital, Lucros e Perdas, e Despesas Domésticas*”. A classificação tripartida de De la Porte é assim reconciliada com a classificação em contas gerais e particulares, afastando a possibilidade de entender as contas “*que me representam pessoalmente*” como esboçando a teoria da entidade. Não existe a contraposição das contas do todo às contas das partes. A exposição de De la Porte continua a centrar no mercador ou negociante o entendimento das contas, adoptando implicitamente o ponto de vista do proprietário.

Poderia entender-se que uma das fontes de possível esclarecimento sobre o posicionamento conceptual dos autores da época reside nos esclarecimentos que dão sobre o inventário, incluindo, ou não, bens não afectos ao negócio. Acontece, entretanto, que **os objectivo controlo e prestação de contas, conta a conta, obscurecem a visão do conjunto**. A riqueza ou património líquido da entidade só aparece como objecto de cálculo através da conta Capital, quando do inventário. Nem o balanço nem a conta de resultados têm dignidade como representação equiparável à do Diário ou do Razão, mão são objectivo em destaque.

Também não encontro suporte para reconhecer acolhimento, ou qualquer contributo de De la Porte, para a teoria da entidade, entendida como separação da empresa ou unidade económica a que respeita a contabilidade como “entidade”, do seu proprietário. Note-se, por exemplo, o esclarecimento sobre a conta de “Despesas” (De la Porte, 1704: 142, destaques acrescentados): “*Descreve-se em detalhe a despesa que se faz, **tanto para o comércio como para a casa**, no livro de Despesas, que apresentei a páginas ?. No fim de cada mês calcula-se em quanto importa a despesa do mês e lança-se no Diário, Despesas a Caixa, pelo valor gasto em despesas*”.

Não se segregam as despesas de casa das do negócio, como aconteceria se em pano de fundo fosse aceite a teoria da entidade.

4. As perguntas e respostas do “Tratado sobre as Partidas Dobradas”

Como já evidenciei noutro local, as primeiras 16 páginas do “*Tratado sobre as Partidas Dobradas*”, editado em Turim em 1764, são em grande parte tradução quase literal do livro de “*M. Barrême*”, editado em 1721.

Da página 17 a 83 o “*Tratado sobre as Partidas Dobradas*” está organizado por perguntas e respostas, organização também adoptada de pág.s 467 a 492 na edição de 1704, por De la Porte na secção 7 do tratado III, da “*Science des Negocians*”. O cotejo dos dois textos não deixa dúvidas sobre a fonte do autor em português para as perguntas e respostas da sua exposição. Embora tenha simplificado e procedido a alguns ajustes, em grande parte fez tradução parágrafo a parágrafo.

No anexo II evidencio amostra do resultado do cotejo, procurando a correspondência de algumas páginas de tradução actual do texto francês com a leitura actual do correspondente texto no Tratado sobre as Partidas Dobradas. Permito-me, entretanto, também registar as observações seguintes.

A transposição da terminologia da época na tradução para português actual dificulta estabelecer a relação parágrafo a parágrafo, deixando em aberto a possibilidade de ter havido um texto intermédio servindo de veículo. Entretanto o uso de alguns termos em português sugere cópia directa. Serve de exemplo o termo “effects” traduzido por “efeitos” com o significado de “coisas” como tradução de “effects”. Acresce a grande divulgação do livro de De La Porte e a atitude do autor em português documentada ao utilizar também texto de Barrême.

Ao cotejar escrita em francês de 1704 com escrita em português de 1764, além dos problemas de tradução e interpretação do francês antigo, temos o problema das equivalências em português actual. Por exemplo, o termo fazendas em português antigo é equivalente a mercadorias em português actual. Esta diferença terminológica é introduzida pela tradução do francês antigo para português actual e não substituição terminológica do português antigo.

Na época, início do século XVIII, diferenças entre soluções hoje pouco notadas correspondiam a marcas de grupos de autores. Por exemplo, na “*Science des Negocians*” nos lançamentos compostos aparece a expressão “*divers*” para indicar várias contas a débito ou crédito. Em português o termo correspondente é “diversos” ou “diversas”. No *Tratado sobre as Partidas Dobradas*, por exemplo a páginas respectivamente 30 e 40 aparece o texto:

(pag 30) — As contas *abaixo* devem ao comprador,

(pág.40) — Caixa deve às contas *abaixo*.

Como explicar esta divergência num contexto de tradução quase parágrafo a parágrafo? O autor anónimo, tendo importado parte da sua exposição de Barrême, que utiliza a expressão “sous-nomez”, em francês da época, quando passa a importar de Mathieu de la Porte mantém a terminologia: contas *abaixo* indicadas.

Outras soluções, por exemplo as referências cruzadas entre diário e razão, não servem de base a cotejo, porque expressamente De la Porte admite várias práticas.

No cotejo de textos há um outro aspecto que merece apontamento, relacionado com as contas Devedores Diversos e Credores Diversos, estas são interpretadas de forma diferente por autores acreditados.

Seja-me permitido introduzir aqui um aspecto da minha experiência pessoal, que condiciona a minha interpretação do cotejo entre textos e ainda as referências feitas por tratadistas acreditados. Fazia parte do conjunto comercial de meus pais um “soto” de aldeia onde passei muitas horas na minha adolescência. Nesse “soto” existia um livro de “*Diversos ou Miúdos*” cuja utilização era muito característica: sempre que uma pessoa conhecida, mas sem conta aberta, comprava algo dizendo que viria pagar depois, situação frequente quando não há o hábito de não trazer dinheiro com a pessoa como acontecia na aldeia, era registada a venda nesse livro. Muitas vezes a conta era liquidada no mesmo dia, quando demorava mais do que alguns dias dava origem a diligências especiais ou a abertura de conta específica para o devedor. Relaciono a distinção entre vender “*a contado*” e vender “*como se fosse a contado*”, que eu substituo por venda “*à confiança*”, face a esta minha experiência.

Ao cotejar a exposição da página 469 de De la Porte com as páginas 18 e 19 do autor anónimo encontro o seguinte esclarecimento em De la Porte relativo às compras ou vendas à confiança: “*Se a gente confia que se vai receber dentro de dois ou três dias deve-se fazer o registo como se fosse a contado, e proceder como acima. Mas se espera pagar ou receber a prazo mais longo ou em prestações; abre-se uma conta ao vendedor ou ao comprador, e procede-se como abaixo se indica*”. O autor anónimo distingue entre compras e vendas a contado e “*como se fosse a contado*”, hipótese idêntica à que traduzi da “*Science*” como “*à confiança*”. Para o caso da compra esclarece: “*Se eu entender que se passará algum tempo antes de as poder pagar, devo creditar por elas o vendedor, dizendo no Diário, Fazendas Devem ao vendedor*”. Nenhum dos autores, na parte da exposição cotejada, refere o registo em conta de Devedores Diversos ou de Credores Diversos, embora a referência por De la Porte a estas contas tenha sido destacado por vários tratadistas. Entretanto a experiência pessoal justifica que eu relacione estas situações com as vendas e compras à “*confiança*” ou “*como se fossem a contado*” e com as contas de Devedores Diversos e Credores Diversos, se feito inventário enquanto há valores “*Diversos ou Miúdos*” pendentes.

A consideração da amostra no Anexo II possibilita ao leitor ajuizar sobre o trabalho de ajustamento feito pelo autor anónimo, que no segundo volume da segunda edição se identifica como *“Hum Natural de Lisboa”*.

5. Em fecho: legado de Mathieu de la Porte

Matthieu de la Porte (c 1660-c 1732) (referido por autores portugueses também por Delaporte, por De La Porte e La Porte) publicou em 1685 *“Le GUIDE des Négocians et Teneurs des Livres”* e depois, em 1704, publicou a sua obra prima *“La SCIENCE des Négocians et Teneurs de Livres”*. Embora nascido nos Países Baixos, **naturalizou-se como francês e viveu e trabalhou em França**, onde, aparentemente para poder exercer o ofício de guarda-livros, abjurou do protestantismo. Pertenceu à **Corporação dos Mestres de Caligrafia Jurados de Paris** e foi professor de escrituração por partidas dobradas. O primeiro dos livros, de 1685, teve edições em francês até 1760, foi editado em italiano em 1786 e foi editado em português, Lisboa, em 1794 (qualquer das traduções mais de cem anos após a edição em francês!). A tradução para português foi feita por um então aluno da Aula de Comércio de Lisboa, José Joaquim da Silva Perez.

A sua obra prima, *“LA SCIENCE DES NEGOCIANS ET TENEURS DE LIVRES”*, com a primeira edição em 1704, foi editada em francês até depois de 1800, duas em aproveitamento de terceiros, e registou várias edições em alemão, a última em 1799. Foi paradigma dos textos sobre partidas dobradas durante mais de um século, primando pela organização e síntese do saber adquirido, e clareza de exposição. Entretanto a sua principal achega para o saber contabilístico traduz-se na formulação de um critério para desenvolvimento da lista de contas que prescreve, partindo da classificação das contas como do proprietário, contas de coisas (depois designadas meios de acção) e contas de pessoas. Esta base de classificação sobreviveu até ao virar para o século XX, portanto cerca de dois séculos!

Bibliografia

Amorim, Jaime Lopes (1929). *Lições de contabilidade geral - Prelecções feitas ao curso de contabilidade geral durante o ano lectivo de 1928-1929*. Volume I. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto, Lda. [O volume II, planeado para conter “todas as questões que prendem com a rigorosa determinação dos resultados e prestação de contas” não chegou a ser publicado nem existem referências conhecidas a manuscrito].

Amorim, Jaime Lopes (1969). *Digressão através do vetusto mundo da contabilidade*. Porto: Livraria AVIS.

- Bérard, V. e Lemarchand, Y. (1994). *Le miroir du marchand: Art et science des comptes à travers les ages*. Lyon: Imprimerie Silland.
- Besta, F. (1916). *La Ragioneria* (2ª ed.). Parte prima, Vol. III "Ragioneria generale". Milano: Casa Editrice Vallardi.
- Boter Mauri, F. (1959). *Las Doctrinas Contables*. Barcelona: Editorial Juventud, SA. [Consultado o exemplar da Biblioteca da FEP, CC 425, nr.3721].
- Cañizares y Zurdo, J.M. (1933). *Ensayo histórico sobre contabilidad*. Imprenta del Asilo de San Bartolomé. [Reedição 1996 pela AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), com estudo introdutório por Daniel Carrasco Díaz y Francisco González Gomila].
- Carqueja, H.O. (1968). "*Lições de teoria da contabilidade ao curso de 1968/1969*"; na Faculdade de Economia da Universidade do Porto; edição polycopiada da AAFEP.
- Carqueja, H.O. (1975-B). "A conta como solução contabilística". *Revista de Contabilidade e Comércio*, XLII (165), pp. 63 a 99.
- Carqueja, H.O. (1993). "A digrafia". *Revista de Contabilidade e Comércio*, L (197), pp. 171-176; (198), pp. 315-328; (199), pp. 453-478.
- Carqueja, H.O. (1998 e 1999). "O método fácil de Degrange, entre os livros de contabilidade portuguesa até 1900". Comunicação apresentada em I Jornada de História da Contabilidade-APOTEC e ISCAL; Coimbra em 4 de Abril de 1998. [Também in *JTcE- Jornal do Técnico de Contas e Empresa*; ns. 403 (págs. 109 a 113); 404 (págs. 145 a150); 405 (págs. 176 a179) e 406 (págs. 213 a 218)].
- Costa, Francisco Felisberto Dias da (1900). *Institut industriel et commercial de Lisbonne*. Compilação escrita em francês. Lisboa, sem identificação de editor. [O autor era capitão de mar e guerra e tinha sido Ministro das Colónias; aparentemente publicação do IICL para apresentação na exposição de Paris de 1900].
- Degos, J.G. (1998). *Histoire de la comptabilité*. Paris (France): Press Universitaire de France.
- De la Porte, M. (1685). *Le guide des negocians et teneurs de livres*. Paris (France): Chez Charles Osmont.
- De la Porte, M. (1704). *La science des negocians et teneurs de livres ou instruction generale*. Paris (France): Chez Charles Osmont.
- De la Porte, M. (1769). *La science des negocians et teneurs de livres*. Paris (France): Libraires Associés. [Consultado em fotocópia de exemplar da biblioteca do José Martins Lampreia; note-se o formato oblongo].
- De la Porte, M. (1795). *Guia de negociantes, e de guarda-livros, ou novo tratado sobre os livros de contas em partidas dobradas*. Traduzido por José Joaquim da Silva Perez de Milão. Lisboa: Regia Officina Typografica.
- Ferreira, Rogério Fernandes (1984). *Normalização contabilística*. Coimbra: Livraria Arnado, Lda.

- Forrester, D. (1999). *An invitation to accounting history*. Glasgow (UK): Strathclyde Convergencies. [Colectanea de estudos distribuído pelos temas A – Accounting in various Epochs; B – Managerial and control Accounting; C – Theories and Schools; D – Works as listed. Os artigos dentro de cada tema têm numeração romana, em 1999, e tem em 2000; disponível na <http://www.accfweb.account.strath.ac.uk>].
- Gomberg, L. (1936). *La doctrine de la comptabilité et les méthodes comptables*. Oeuvre posthume par "les Amis de Léon Gomberg". Paris.
- González Ferrando, J.M. (1961). Tradutor para castelhano de Vlaemminck, Joseph-H. *Historia e doctrinas de la contabilidad*. Madrid: Ed. E.J.E.S. [A tradução tem aditamentos e correcções introduzidos feitos pelo tradutor].
- González Ferrando, J.M. (1996). "Panorama histórico de las fuentes de la Historia de la Contabilidad en España". In, *En torno a la elaboracion de una historia de la contabilidade en Espanha*. Madrid: AECA.
- González Ferrando, J.M. (2004). "Estudio introductorio". In, *Historia de la Contabilidad*, Karl Peter Keil (Ed.), Madrid: AECA.
- Hernández Esteve, E. (1994). *De las cuentas y las escrituras. Luca Pacioli*. Madrid: AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas).
- Hernández Esteve, E. (1994). "Luca Pacioli treatise de Computis et Scripturis: a composite or a unified work?". *Accounting Business and Financial History*, 4 (1), pp. 67-82.
- Hernández Esteve, E. (1995). "A summa of arithmetica prior to that of Luca Pacioli: *The Suma de la arte de Arismetica* by Franchesch Sanct Climent (Barcelona, 1482)". Comunicação apresentada em 11 de Maio de 1995 na EAA.
- Institut Industriel et Commercial de Lisbonne* (1900). Escrito em francês; compilação por Francisco Felisberto Dias da Costa (capitão de Mar e Guerra e antigo Ministro das Colónias); Lisboa; sem identificação de editor; 168 pág.s e XIV gravuras. [O autor era capitão de mar e guerra e tinha sido Ministro das Colónias; aparentemente publicação do IICL para apresentação na exposição de Paris de 1900].
- Jouanique, P. (1996). *Un classique de la comptabilité au siècle des lumières - La science des négociants de Matthieu de la Porte*. Accounting in France. London: Garland Publishing.
- Keil, K.P. (2004). *Historia de la contabilidad*. AECA. [Versión al castellano por López y López, Fernando; e estudio introductorio de González Ferrando, José María].
- Léautey, E. e Guibault, A. (1889). *La science des comptes mise a la porté de tous*. Paris: Librairie Comptable et Administrative. (Biblioteca da FEP: C.C. 708 – n.º 4317).
- Lemarchand, Y. (1993). *Du dépérissement à l'amortissement*. Nantes: Ouest Éditions.
- 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*, LV (219), pp. 509-558.
- Littleton, A.C. (1966/1933): *Accounting evolution to 1900*. USA: American Institute Publishing C.O.

- Littleton, A.C. (1961). *Essays on accounting*. Urbana: University of Illinois Press. [Biblioteca da FEP: C.C. 837- n.º 8140].
- Martin Lamouroux, F. (1989). *Contabilidade*. Salamanca: Universidade de Salamanca.
- Mauri, Fernando Boter (1959). *Las doctrinas contables*. Barcelona: Editorial Juventud. (Biblioteca da FEP: C.C. 425- n.º 3721).
- Martins, Rodrigo Manuel de Everard (1944/1997). "Ensaio de bibliografia portuguesa de contabilidade". *RCC*, 216, pp. 545 e seguintes.
- Melis, Federigo (1950). *Storia della ragioneria*. Bologna: Dott. Cesare Zuffi Ed.
- Monteiro, Martin Noel (1965). *A contabilidade e o seu mundo*. I Volume. Lisboa: Portugália Editora.
- Monteiro, Martin Noel (1965). *A contabilidade e o seu mundo*. II Volume; Lisboa: Portugália Editora.
- Monteiro, Martin Noel (s/d -1965). *Pequena história da contabilidade*. Lisboa: APOTEC.
- Pinto, Américo Cortes (1948). *Da famosa arte da imprimissão*. Lisboa: Editora ULISSEIA Lda.
- Reymondin, G. (1909). *Bibliographie méthodoque*. Paris: Société Académique de France.
- Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LII (1995). n.º 205; colectânea "Luca Pacioli" com reedição do artigo de F. V. Gonçalves da Silva anteriormente publicado; da págs. 5 a 27 do n.º 61/62, "Luca Pacioli: o Homem e a Obra". Na mesma colectânea também foram publicados artigos sobre Luca Pacioli ou história da contabilidade de António Lopes de Sá, Esteban Hernández Esteve, Fernando Martin Lamouroux, José Fernandes de Sousa e de Enrique Fernández Peña.
- Rodrigues, Adriano Vasco (1969 B). *História da civilização* (7ª edição, 1973), vol. II. Porto: Porto Editora.
- Rodrigues, Adriano Vasco (1969 A). *História da civilização* (8ª edição, 1974), vol. I. Porto: Porto Editora.
- Rodrigues, Adriano Vasco (2000). "Breve notícia sobre a arte de imprimir em Portugal". *Revista de Contabilidade e Comércio*, LIV (1997, 215) pp. 511-512.
- Rodrigues, Manuel Benavente (1997). "Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761". Comunicação no IX Congresso AECA; e também no vol. LVII (2000, 226), da *Revista de Contabilidade e Comércio*; pp. 361-414.
- Roover, Raymond de (1970). *La comptabilité à travers les âges*. Bibliothèque Royale Albert 1^{er}, Belgium.
- Roover, Raymond de (1955). "New perspectives on the history of accounting". *The Accounting Review*, 30 (3), pp. 405-420.
- Sá, António Lopes de (1998). *História geral e das doutrinas da contabilidade*, 2ª edição ampliada. Lisboa: Vislis Editores.
- Sá, Ricardo de (1908 e 1909). "Liberographia". Revista o Guarda Livros, *Escola Prática Comercial Raul Dória*, Porto, 1908 e 1909 (nº 2, 6, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 16, 17, 18, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35 e 36).

- Sarmiento, J.A. (1955). *Lições de J.A. Sarmiento de teoria da contabilidade*. Coligidas por alunos do curso 1955/1956, edição policopiada. Porto: FEP.
- Silva, F.V. Gonçalves da (1948). "Luca Pacioli: o homem e a obra". Separata com o título "Luca Pacioli" anexa à *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol LII (n. 205, 1995). [Reedição de artigo publicado no vol. XVI (ns. 61/62, 1948) pp. 5-27, também editado em separata].
- Silva, F.V. Gonçalves da (1959). *Doutrinas contabilísticas*. Famalicão: Centro Gráfico de Famalicão.
- Silva, F.V. Gonçalves da (1968). *Contabilidade geral*. Vols. I e II. Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora; Lisboa.
- Silva, F.V. Gonçalves da (1970). "*Curiosidades, velharias e miudezas contabilísticas*". Lisboa: Edição sem indicação de editor.
- Silva, F.V. Gonçalves da (1984). "Bosquejo duma sucinta história da contabilidade em Portugal". *Revista de Contabilidade e Comércio*, XLVII/XVVIII (1983/1984), ns. 187/192, pp. 503-514.
- Stevelinck, E. (1970). *La comptabilité à travers les âges*. Bibliothèque Royale Albert 1^{er}, Belgium.
- Tratado sobre as Partidas Dobradas* – Por meio da qual podem aprender a arrumar as contas nos livros, e conhecer delas, todos os curiosos impossibilitados de cultivar as Aulas desta importantíssima Ciência & c. (1764). Turin: Oficina de Diego José Avondo.
- Tratado sobre as Partidas Dobradas*. (1792). Lisboa: Oficina de Simão Thaddeo Ferreira.
- Vidal, Caetano Léglise da Cruz (1956). *Ensaio sobre um planeamento contabilístico racional*. Lisboa: Edição do autor, 1965.
- Vlaemminck, J.H. (1956). *Histoire et doctrines de la comptabilité*. Paris: Dunod. [Biblioteca da FEP: C.C. 105 ; n. 29623)].
- Vlaemminck, J.H. (1961). *Historia e doutrinas de la contabilidad*. Tradução para castelhano de J.M. González Ferrando. Madrid: Editorial E.J.E.S. [A tradução tem aditamentos e correcções introduzidos fitos pelo tradutor].
- Yamey, B.S. (1978). *Pious inscriptions; confused accounts*. Essays on the History of Accounting. New York: Arno Press.
- Yamey, B.S. (1947). "Notes on the origin of double entry bookkeeping". *The Accounting Review*, 22 (3), pp. 263-272.
- Yamey, B.S. (1975). "Historical accounting literature: Supplement". *ICAEW*, pp. XX a XXIII.

Anexo I. Quadro de Contas, conforme Lemarchand (1998: 553)

Tableau 1. Classification des comptes de Mathieu de la Porte (1704) ¹⁷	
<i>LES COMPTES SE REDUISENT EN TROIS CLASSES</i>	
<p><u>La première</u> est composée des comptes du Chef, ils n'expriment pas leurs titres, aucuns effets ni aucune personne, et sont</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Capital • Profits et pertes • Dépenses • Provisions • Assurances
<p><u>La seconde</u> renferme ceux des effets effectifs, qui sont de quatre sortes</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Argent comptant qui n'a que la caisse 2. Marchandises qui se divisent en <ul style="list-style-type: none"> • Marchandises entre nos mains pour notre compte • Marchandises entre les mains d'un autre pour notre compte • Marchandises entre nos mains pour compte d'un autre • Marchandises en société avec quelqu'un • Lettres et billets de change, promesses, obligations, etc., à recevoir 3. Effets en papier qui sont <ul style="list-style-type: none"> • Contrats de rentes • Argent donné à la grosse • Billets à payer • Traités et remises • Vaisseaux • Maisons et terres • Meubles • Intérêts dans les compagnies • Foires ou payemens 4. Effets particuliers comme <ul style="list-style-type: none"> • Un compte commun, pour les affaires réciproques • Un compte courant, pour leurs affaires particulières • Un compte courant, pour nos affaires particulières • Un compte des affaires en société • Un compte de divers menus débiteurs • Un compte de divers menus créanciers
<p><u>La troisième</u> comprend ceux des correspondans ou des personnes avec qui on négocie, à qui on en peut donner de plusieurs sortes selon les affaires; on peut les réduire à ceux-ci</p>	

¹⁷ Mathieu de la PORTE. *La science des négocians...*, op. cit., p. 182.

Anexo II. Amostra do cotejo de texto do livro “Ciência de Negociantes”, edição de 1704, com do livro “Tratado sobre as Partidas Dobradas”, edição de 1764

Science des Negocians 1704	Tratado sobre as Partidas Dobradas 1764		
(Tradução do francês antigo para português actual)	(Transcrito em português actual)		
Começo do Livro e Inventário.	Da forma como se devem principiar os livros.		
Pág. 467	Pág. 17		
P. Como se começam os Livros em Partidas Dobradas?	P. Como se devem principiar os Livros por Partidas dobradas?		
R. É preciso fazer um inventário ou uma lista do que se tem e uma outra do que se deve, como já expliquei na pág. 149.	R. É preciso fazer um inventário geral e expor nele todas as fazendas e efeitos que tenho, as dívidas activas e passivas.		
Forma-se para cada classe de coisas [Effets] uma conta que se debita por Capital como fiz no Diário Fl.1 Art. I. Assim formam-se as contas para as diferentes coisas que se têm, e designam-se como indicarei na pág. seguinte.	Este Inventário lança-se depois no Diário formando para cada qualidade de <u>efeito</u> um artigo, e tantas forem as qualidades tantas contas se devem formar e intitular como abaixo se verá, apropriando-se o título com o <u>efeito</u> .		
Pág 468	Pág 17 e 18		
<div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Dinheiro em contado: Caixa.</p> <p>Letras e Notas, Promessas etc.: Conta de cambios.</p> <p>Mercadorias no meu armazém: Mercadorias.</p> <p>Mercadorias entregues a um Comissário: Tais Mercadorias em fulano.</p> <p>Um navio ou parte de um navio: tal navio.</p> <p>Uma casa ou terras: tal casa ou terras.</p> <p>Uma renda: rendas.</p> <p>Uma parte em qualquer companhia: Tal companhia.</p> <p>Móveis: Móveis.</p> <p>O que alguém me deve de sua conta: fulano de sua conta.</p> <p>O que alguém me deve de minha conta: fulano de minha conta.</p> </div>	<div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Por dinheiro de contado: Caixa.</p> <p>Letras e Bilhetes de Cambio: Letras de Cambio.</p> <p>Fazendas em armazém: Fazendas Gerais.</p> <p>Fazendas em poder de correspondentes: Fazendas em poder de Fulano.</p> <p>Navio ou parte dele: Tal Navio.</p> <p>Uma morada de casas ou terras: Tal casa ou terras.</p> <p>Interesse em alguma companhia: Tal companhia.</p> <p>Móveis da casa: Móveis.</p> <p>O que algum sujeito me deve por minha conta: Fulano M.C.</p> <p>O que algum sujeito me deve por sua conta: Fulano M.C.</p> </div>		
por	Deve ou devem a Capital	Por	Devem a Capital

H. O. Carqueja

- P. Como se deve lançar no Diário os valores que se devem?
- R. Capital deve a cada um dos credores em particular. (*Ver Art, 2 Pág. 2 e explicação na página 150*).

Pág. 469

Operações que constituem o Comércio

Os negócios que se fazem no comércio são descritos a seguir

1. Comprar e Vender.
2. Emitir letras e negociar mercadorias com pagamento a prazo.
3. Receber e pagar.
4. Aceitar e Endossar.
5. Sacar e endossar.
6. Receber e dar dinheiro em câmbio por promessas.
7. Descontar e mandar descontar letras e notas de câmbio.
8. Receber e dar dinheiro à grande aventura.
9. Segurar e mandar segurar.
10. Receber e pagar rendas.
11. Reembolsar ou receber reembolsos de rendas.
12. Participação em Companhias.

Compras e Vendas

Diferentes maneiras de comprar e Vender.

As compras e vendas podem fazer-se de seis maneiras

1. A contado.
2. A pronto.
3. A prazo.
4. Parte a contado parte a prazo.
5. Troca.
6. Parte a contado, e parte em mercadorias.

- P. Como se deve no Diário escrever o que eu devo?
- R. É preciso formar um artigo em o qual se expõem todos os Credores e o que se deve a cada um em particular, quando se vence o pagamento, e de que é precedida a dívida carregando-se a conta de Capital, dizendo, Capital Deve as contas abaixo.

Pág. 18 e 19

Negociações que mais se cultivam no comercio

1. Comprar e Vender.
2. Rebatere e fazer rebates.
3. Cobrar e pagar.
4. Trespassar dívidas.
5. Sacar e remeter.
6. Tomar e dar dinheiro a juro.
7. Segurar e fazer segurar.
8. Comprar casas terras e arrendá-las.
9. Tomar interesse em navios.
10. Tomar interesse em companhias.

Comprar e Vender

As compras e vendas podem fazer-se de seis maneiras

1. A contado.
2. Como a dinheiro de contado.
3. A termo ou a pagamento.
4. Parte a contado parte a prazo.
5. Troca.
6. Parte à vista e parte em troco.

I. A Contado

Compra

- P. Quando se compram mercadorias e se pagam a contado?
- R. Mercadorias devem a Caixa. As Mercadorias devem porque entram e a Caixa é credora porque o dinheiro sai.

Pág 470

Entende-se em todas as perguntas que se tem uma conta de Mercadorias Gerais e não contas particulares de cada espécie de Mercadorias; entende-se também a palavra Caixa significa dinheiro de contado.

Venda

- P. Quando se vendem Mercadorias e se recebem a contado?
- R. Caixa, deve pelo dinheiro que entra, a Mercadorias que saem (*Ver Diário Fl 2 Art. 4*).

II. À confiança

Se a gente confia que se vai receber dentro de dois ou três dias deve-se fazer o registo como se fosse a contado, e proceder como acima. Mas se espera pagar ou receber a prazo mais longo ou em prestações; abre-se uma conta ao vendedor ou ao comprador, e procede-se como abaixo se indica.

Compra

- P. Quando se compram Mercadorias à confiança, só se paga o valor dentro de algum prazo, ou em vários pagamentos?
- R. Mercadorias que entram devem ao Vendedor que as fornece.

Venda

- P. Quando se vendam Mercadorias a pagar em dinheiro ou se receba o valor de uma vez ou em vários pagamentos?

- P. Quando compro fazendas a dinheiro de contado que devo carregar ou creditar no Diário?

- R. Fazendas devem a Caixa. As Fazendas devem porque entram e a Caixa é credora porque o dinheiro sai.

Pág 19 e 20

- P. Como devo lançar no Diário as Fazendas que vendo a dinheiro de Contado.

- R. Caixa deve a Fazendas, Caixa é devedora pelo dinheiro que nela entra, e Fazendas são credoras porque saem, advertindo que estes assentos ordinariamente só se lançam no Diário não no fim de cada mês.

- P. Quando compro Fazendas a dinheiro de contado como as devo escrever no Diário?

- R. Se eu entender que se passará algum tempo antes de as poder pagar, devo creditar por elas o vendedor, dizendo no Diário, Fazendas Devem ao vendedor.

- P. Quando eu vendo fazendas como a dinheiro de contado, e julgo que não receberei o dinheiro delas, se não passado algum tempo, como devo escreve-las no Diário?

H. O. Carqueja

R. O Comprador que os recebe, deve às Mercadorias que saem.

III. A prazo

Compra

P. Quando se compram Mercadorias pagáveis a certo prazo?

Pág 471

R. As Mercadorias que entram devem ao Vendedor que as fornece.

Venda

P. Quando se vendem Mercadorias a prazo?

R. O Comprador deve as Mercadorias pelo total da venda.

E Caixa deve ao comprador por cada parte que este paga em dinheiro.

V. Troca

P. Quando se compra ou vende Mercadorias em troca por outras Mercadorias.

R. Podemos debitar aquele com quem trocamos mercadorias pelas que lhes entregamos e debitar mercadorias, aquelas que me fornece em troca.

R. O comprador, que as recebe, Deve a Fazendas, que saem.

P. Quando compro Fazendas a pagamento [crédito], como as devo lançar no Diário?

Pág 20 e 21

R. As Fazendas, que entram, devem ao Vendedor, que as fia.

P. Quando vendo Fazendas a pagamento [crédito]?

R. O comprador, que as recebe, deve a Fazendas, que saem.

P. Quando eu compro, ou vendo Fazendas em troco de outras Fazendas?

R. Fazendas devem ao Sujeito com quem fiz o troco a importância daquelas que eu recebo, e o mesmo Sujeito deve a Fazendas, a importância das que recebe.

A ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NO SECTOR CONSERVEIRO ENTRE O FINAL DO SÉCULO XIX E A PRIMEIRA METADE DO SÉCULO XX: O CASO JÚDICE FIALHO

Ana Rita Faria¹
arfaria@ualg.pt

Universidade do Algarve

fecha de recepción: 06/06/2011
fecha de aceptación: 05/09/2011

Resumen

Este estudio tiene como objetivo analizar la organización contable de Júdice Fialho, una de las mayores empresas de la industria de conservas de pescado de Portugal, entre finales del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX. También pretende confrontar la organización contable existente en la empresa con los modelos divulgados en la literatura contable portuguesa publicada en el mismo período.

La justificación para su realización reside en la escasez de estudios basados en el análisis de registros contables originales y en la disponibilidad, en el Archivo Histórico del Museo Municipal de Portimão (Algarve), de documentación contable relativa a esta gran empresa.

El estudio concluye que, en ausencia de un conjunto de reglas y principios contables comunes a todas las empresas, Júdice Fialho procuró adoptar, considerando la diversidad de soluciones contables divulgadas en la literatura de la especialidad, la más adecuada a sus características y necesidades reales. La contabilidad de la empresa está organizada para proporcionar información sobre los resultados particulares de cada segmento de la organización (fábrica, sección, oficina, depósito) y no sobre las ganancias o las pérdidas de la venta de diversos productos. El estudio también concluye que, durante el período analizado, la contabilidad de la empresa no sufrió alteraciones significativas. La constitución de una sociedad general en 1938, cuatro años después de la muerte de su fundador, podría haber sido un factor de cambio, pero tal cosa no sucedió.

Palabras clave: Historia de la Contabilidad; Industria de conservas de pescado; Júdice Fialho; Modelo contable; Portugal.

¹ Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, Universidade do Algarve, Lg. Eng. Sarreia Prado, nº 21, Portimão 8501-859 (Portugal).

Abstract

This study examines the accounting records of one of the most important companies in Portuguese canned-fish industry –Júdice Fialho– during the period between the ends of the 19th century to the first half of the 20th century.

It aims at comparing the company's accounting system with the standards and models shown in the Portuguese accounting literature published at the time.

The shortage of articles on the evolution of accounting practices in Portugal, namely studies based on the analysis of surviving business records of firms, justifies this study.

The study concludes that, in the absence of a set of accounting principles and procedures available to all enterprises, the management of Júdice Fialho sought to adopt, from within the varied material available at the time, those accounting techniques which were most relevant to their business operations and actual needs at that time. During the period under examination, the company's accounting records did not suffer significant changes. The formation as a partnership in 1938, four years after the death of its founder, could have acted as a stimulus for change, but that didn't happen.

Keywords: Accounting history; Canned-fish industry; Júdice Fialho; Accounting model; Portugal.

Resumo

Este estudo tem por objectivo analisar a organização contabilística de uma das maiores empresas da indústria de conservas de peixe portuguesa, a Júdice Fialho, entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX. Pretende ainda confrontar a organização contabilística existente na empresa com os modelos divulgados na literatura contabilística portuguesa publicada no mesmo período.

A justificação para a sua realização residiu na escassez de estudos baseados na análise de registos contabilísticos originais e na disponibilidade, no Arquivo Histórico do Museu Municipal de Portimão (Algarve), de documentação contabilística relativa a esta grande empresa.

O estudo conclui que, na ausência de um conjunto de regras e princípios de Contabilidade comuns a todas as empresas, a Júdice Fialho procurou adoptar, considerando a diversidade de soluções contabilísticas divulgadas na literatura da especialidade, a mais adequada às suas características e necessidades reais. A contabilidade da empresa está organizada para fornecer informação sobre os resultados particulares de cada segmento organizacional (fábrica, secção, oficina, depósito, ...) e não sobre os lucros ou prejuízos obtidos na venda dos diversos produtos. O estudo conclui ainda que, durante o período analisado, a contabilidade da empresa não sofreu alterações significativas. A constituição da sociedade em nome colectivo, em 1938, quatro anos após a morte do seu fundador, poderia ter constituído um factor de mudança, mas tal não aconteceu.

Palavras chave: História da Contabilidade; Indústria de Conservas de Peixe; Júdice Fialho; Modelo contabilístico; Portugal.

1. Introdução

Este estudo insere-se num trabalho de âmbito mais vasto que constituiu a nossa dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais e que teve o duplo objectivo de analisar a organização contabilística da empresa Júdice Fialho entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX e confrontá-la com os modelos divulgados na literatura contabilística publicada no mesmo período.

Em Portugal tem havido uma escassez de investigação sobre as práticas contabilísticas das empresas de outrora. Com efeito, são em número muito reduzido os estudos que resultam da análise de fontes primárias, ou seja, de livros de contas e de documentos contabilísticos de organizações. Porém, reconhece-se que estes constituem uma fonte privilegiada de informações comerciais, financeiras e até económicas, o que vem abrir novos campos de investigação científica para os historiadores da Contabilidade e da própria Economia.

Deste modo, perante a disponibilidade, no Arquivo Histórico do Museu Municipal de Portimão (Algarve), de material contabilístico relativo a uma grande empresa da indústria de conservas de peixe portuguesa –a Júdice Fialho– decidimos pela sua análise, com o intuito de contribuir para uma melhor compreensão do desenvolvimento da Contabilidade em Portugal.

Este estudo baseia-se em fontes de arquivo e é um estudo de caso longitudinal, apresentando estes métodos um elevado potencial em História da Contabilidade (Gomes e Rodrigues, 2009).

O estudo começa por descrever a situação da investigação em História da Contabilidade em Portugal, dando especial relevo aos desenvolvimentos verificados nas duas últimas décadas. Em seguida, apresenta a evolução da indústria de conservas de peixe portuguesa e da empresa Júdice Fialho desde os seus primórdios (finais do século XIX) até à primeira metade do século XX. Logo depois, identifica a literatura contabilística publicada em Portugal e os acontecimentos relevantes para a História da Contabilidade Portuguesa até à primeira metade do século XX. Apresenta, por fim, a organização contabilística em vigor na empresa, com base na análise dos seus registos contabilísticos e de outro material existente no Arquivo Júdice Fialho. Identifica os livros e os auxiliares de registo utilizados, o sistema adoptado na sua coordenação, as formalidades legais a que foram sujeitos, e ainda a sua função e forma de arrumação. Examina também as contas criadas para registar as operações, bem como o sistema de contas utilizado, analisando o modo de ligação da Contabilidade Geral com a Contabilidade Industrial.

2. A Investigação em História da Contabilidade em Portugal

Nas últimas décadas assistiu-se, a nível mundial, a um desenvolvimento significativo na investigação em História da Contabilidade. A comprová-lo está o incremento de publicações sobre esta temática, a proliferação de congressos e encontros de historiadores de

Contabilidade e a criação e funcionamento, em diversos países, de associações destinadas a congregar os interessados nas matérias históricas da Contabilidade.

Portugal não se alheou deste fenómeno mundial, tendo as duas últimas décadas evidenciado um interesse crescente pela História da Contabilidade, ao ponto de podermos afirmar que esse período constitui, efectivamente, um ponto de viragem nesta importante área de investigação. Para essa constatação contribuíram, indiscutivelmente, dois factores essenciais. Um primeiro, relativo à constituição, em 1996, do Centro de Estudos de História da Contabilidade (CEHC), da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC), e onze anos mais tarde (2007), da Comissão de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), as quais têm promovido regularmente a realização de jornadas e encontros sobre História da Contabilidade². Um segundo, referente ao lançamento, em meados da última década do século passado, de mestrados, e, posteriormente, a realização de um doutoramento na área (Gomes, 2007).

A crescente participação de investigadores portugueses em realizações científicas internacionais, materializada na posterior publicação dos seus trabalhos em conceituadas revistas científicas internacionais, contribuiu para que a História da Contabilidade portuguesa adquirisse visibilidade no plano internacional. A realização de importantes eventos internacionais em território nacional³, já na primeira década do presente século, constitui um aspecto adicional dessa mesma “internacionalização”.

Segundo Faria e Guimarães (2010), entre 1990 e 2009 foram publicados em revistas nacionais, por portugueses e estrangeiros, 187 artigos sobre História da Contabilidade. Destes, cerca de 78% são da autoria de portugueses. Por seu turno, os investigadores portugueses publicaram em revistas internacionais catorze artigos, sendo dez em co-autoria com colegas estrangeiros, provenientes maioritariamente da Austrália. Oito destes catorze artigos foram publicados em duas das três revistas especializadas em História da Contabilidade editadas em língua inglesa: *Accounting History* e *Accounting Historians Journal*. Em realizações científicas internacionais foram apresentadas 55 comunicações e em realizações científicas nacionais 104. Foram ainda editados sete⁴ livros e concluídas onze dissertações de Mestrado em História da Contabilidade. Contudo, o reduzido número de teses de doutoramento (apenas uma) contrasta com a produção de outros países, como por exemplo Espanha, onde entre 2001 e 2005 foram aprovadas dezassete teses doutorais (Hernández Esteve, 2006).

² Desde 1998 até final de 2010 realizaram-se seis Jornadas de História da Contabilidade (APOTEC). Os Encontros de História da Contabilidade (OTOC) tiveram início em 2008 e o último (terceiro) decorreu em Junho de 2010.

³ Referimo-nos à quarta edição da *Accounting History International Conference* que decorreu na Universidade do Minho, Braga, em 2005 e ao terceiro *Workshop on Accounting in Historical Perspective* que se realizou em Lisboa em 2002 e que foi organizado pelo *European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM)* em colaboração com a APOTEC.

⁴ Mais recentemente (2010) foi editado, pela OTOC, o livro “*Arte da Escritura Dobrada que ditou na Aula de Comércio João Henrique de Sousa copiada para instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no ano de 1765*”, da autoria de Hernâni Carqueja. Pela publicação deste livro, o Professor Carqueja recebeu, aquando da realização do X Encontro AECA (*Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*), em Coimbra, o “Prémio Enrique Fernández Pena de História da Contabilidade” (15.ª edição - 2010).

Quanto aos períodos estudados pelos autores portugueses, Faria e Guimarães (2010) apontam para uma concentração nos séculos XVIII e XX (17% e 48,7%, respectivamente, dos artigos publicados em revistas nacionais). Enquanto a concentração no primeiro período se deve, primordialmente, à realização de diversos estudos biográficos de importantes personalidades que contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade em Portugal, e não só, a atenção ao século XVIII pode ser explicada pelo facto de nele residirem as raízes da Contabilidade portuguesa.

No tocante às áreas de estudo, segundo aqueles autores, verifica-se uma concentração nas categorias “Biografias e Bibliografias”, “Evolução do Pensamento Contabilístico” e “História Institucional”, que em conjunto representam mais 55% das publicações de portugueses em revistas nacionais. Porém, são em número reduzido os estudos que transmitem informação de índole contabilística de ordens religiosas ou de casas nobres, apesar de recentemente terem começado a surgir estudos sobre contabilidade monástica (Oliveira, 2005; Martins, 2010, Ribeiro, 2010). São igualmente escassos os estudos publicados em revistas nacionais resultantes da análise de fontes primárias, nomeadamente registos contabilísticos de organizações (2,7% das publicações).

3. A Indústria de Conservas de Peixe Portuguesa

A indústria de conservas de peixe estabeleceu-se em Portugal em 1865, altura em que abriu, em Vila Real de Santo António, a primeira fábrica de conservas de atum. No entanto, a primeira fábrica de conservas de sardinha, que haviam de dar fama a Portugal, viria a abrir somente 15 anos depois, em Setúbal, por iniciativa de um industrial francês atraído pela abundância de sardinha na costa portuguesa, na altura em que as costas da Bretanha atravessavam um extenso período de escassez de sardinha.

Orientada desde os seus primórdios para os mercados de exportação, em virtude do insignificante peso do consumo de conservas do mercado interno, a indústria das conservas de peixe foi um dos sectores mais dinâmicos da economia portuguesa. Suporte fundamental de indústrias subsidiárias e derivadas⁵ deu emprego a milhares de operários.

A abundância de peixe na costa portuguesa e a sua qualidade, a extensão da linha da costa e a tradicional inclinação para as artes de pesca, por um lado, a simplicidade da técnica de fabrico e o exíguo capital a investir, por outro, criaram condições favoráveis para o estabelecimento da indústria em Portugal (Barbosa, 1941). A instalação de unidades fabris ao longo da costa, desde Matosinhos a Vila Real de Santo António, fez-se a um ritmo crescente. Em 1884 o número de unidades era já de 18, em 1886 cifrava-se em 66 e em 1912 atingiu os 116. Nas vésperas da I Guerra Mundial, Portugal era o principal produtor mundial de conservas de peixe. Em 1913 foram exportadas 24.554

⁵ As indústrias subsidiárias, necessárias à sua existência compreendiam a indústria da pesca, da latoaria, da serralharia e cutelaria, da caixotaria, da litografia e estampagem da folha de Flandres, da produção e refinação de azeites e óleos, da fabricação de grelhas e de chaves e pregos, entre outras. As indústrias derivadas compreendiam a da extracção de subprodutos, como óleo e farinha de peixe, e da utilização dos desperdícios de folha.

toneladas de conservas de sardinha, enquanto a França exportava apenas 5.600 toneladas e a Espanha cerca de 20.000 (Cordeiro, 1989).

As condições anormais de procura durante a Guerra impulsionaram a expansão desta indústria portuguesa, “não só pelo aumento do consumo, mas ainda pela promulgação de medidas restritivas da exportação de conservas, em alguns países produtores” (Barbosa, 1941: 20). Foram criadas novas fábricas e também infra-estruturas de apoio, como cais, litografias, serralharias e secções de lata vazia. O acréscimo da produção fez-se, porém, em detrimento da qualidade. Em 1924, ano em que se registou o maior número de fábricas de conservas de peixe a laborar –400– começou a esboçar-se a primeira grande crise da indústria, motivada não só pela escassez de peixe, mas também por outros factores. A falta de educação industrial, o reduzido potencial financeiro das empresas, a ausência de preparação comercial de grande parte dos exportadores que a guerra improvisara, a queda dos preços nos mercados externos e as onerosas condições para a obtenção de crédito, contribuíram para o agravamento da crise (Barbosa, 1941:21). Esta viria a durar quase dez anos e culminou com a intervenção do Estado, que, em 1932, publicou os primeiros diplomas sobre a organização da indústria. Estes fixaram as normas reguladoras da produção e do comércio das conservas de peixe e instituíram o Consórcio Português de Conservas de Sardinha, o elemento base da organização da indústria⁶. Com a instauração, em Portugal, da organização corporativa, em 1935, este organismo foi integrado no novo sistema de política económica nacional, passando a funcionar nos moldes de uma União dos Grémios de Industriais e do Grémio de Exportadores, até que em 1936 foi desdobrado em diversos organismos corporativos (Grémios) e num organismo de coordenação económica – o Instituto Português de Conservas de Peixe⁷.

Apesar destas medidas, nas vésperas da II Guerra Mundial o sector debatia-se novamente com uma angustiante crise, motivada pela ausência de sardinha em alguns pontos do país e pela dificuldade em colocar os produtos nos mercados estrangeiros a preços remuneradores. Durante a II Grande Guerra, a indústria veio a beneficiar do aumento da procura por conservas de peixe portuguesas, desfazendo-se dos seus stocks a preços remuneradores. Mas, findas as hostilidades, a indústria volta a enfrentar dificuldades devido às restrições levantadas pelos seus principais mercados à importação de conservas portuguesas e à escassez de sardinha que se verificou no biénio 1948/1949.

⁶ Tinha por função fiscalizar e orientar as actividades conserveiras desde a produção à exportação e garantir a assistência aos operários da indústria.

⁷ O I.P.C.P procurava harmonizar os interesses dos profissionais das conservas com os interesses nacionais. Entre as suas finalidades destacavam-se o estudo das condições de produção e comércio de conservas de peixe, a orientação e o condicionamento da produção e do comércio, a fiscalização dos produtos fabricados, a emissão de certificados de origem e qualidade, a recepção das mercadorias dos sócios dos Grémios em regime de armazéns gerais e a promoção das conservas de peixe portuguesas nos mercados estrangeiros. Os comerciantes ou fabricantes eram obrigados a fornecer ao I.P.C.P. todos os dados relativos ao fabrico e à comercialização de conservas de peixe (número de latas fabricadas ou exportadas por cada industrial ou comerciante). Até os preços mínimos de venda eram fixados pelo Instituto.

4. O Império Júdice Fialho

A empresa Júdice Fialho foi uma das maiores empresas da indústria de conservas de peixe portuguesa. O seu fundador, João António Júdice Fialho (1859-1934), homem de grande visão, extremamente activo e empreendedor, iniciou a sua actividade no comércio com o pai, abastecendo a região do barlavento algarvio através da importação de materiais para embarcações e para a pesca. Após uma incursão pela indústria do álcool, inicia-se na pesca, tornando-se proprietário de armações de atum e de sardinha. Quase simultaneamente, lança-se na indústria de conservas de peixe, abrindo em 1892 o seu primeiro estabelecimento, a Fábrica de S. José, em Portimão. Procurando acompanhar o rápido desenvolvimento da indústria em Portugal, Júdice Fialho foi abrindo fábricas nos principais centros piscatórios do país (Lagos, Portimão, Olhão, Peniche, Sines e Ferragudo) e também nas ilhas (Madeira), reunindo, em 1926, um total de oito fábricas de conservas de peixe. A nona seria aberta em Matosinhos, na década de 50 do século XX, já após a sua morte.

Nos estabelecimentos Fialho, equipados com “tudo o que modernamente em maquinismos e instalações as indústrias modernas têm inventado para reduzir o trabalho manual” (Mascarenhas, 1915: 14), produziam-se conservas de sardinha, de cavala e de atum e ainda dois subprodutos: azeite de peixe, destinado essencialmente à exportação, e guano (resíduos de peixe), utilizado na adubação de culturas.

As conservas, “preparadas com uma meticulosidade única” e “com honorabilidade sistemática sempre igual”, garantiram ao industrial a preferência dos mercados estrangeiros, onde eram colocadas com lucro, mesmo quando os outros não conseguiam vender (Jornal *O Algarve*, 25-3-1934). Agentes e consignatários procediam à sua colocação e venda⁸ em países como a Inglaterra, os EUA e a Suíça, entre outros.

Enquanto a actividade conserveira prosperava em terra, no mar a frota pesqueira aumentava com a aquisição ou construção de numerosos barcos que sulcavam toda a costa algarvia na faina da pesca da sardinha. Na década de vinte, o interesse pela pesca do bacalhau levou o industrial a construir e apetrechar nos seus estaleiros os lugres que mandou aos bancos da Terra Nova. Em terra, montou as instalações necessárias para a secagem e preparação do bacalhau. Esta actividade foi porém abandonada em 1927, em virtude dos sucessivos prejuízos apresentados desde o seu início.

A par da actividade na indústria fabril e na das pescas, e tendo em vista uma estratégia de auto-suficiência, Júdice Fialho foi erguendo indústrias subsidiárias, destinadas à produção de todos os factores e serviços necessários à manutenção das suas actividades na terra e no mar. São exemplos dessa estratégia a *Litografia* (onde se desenhavam as marcas e as figuras das latas, se litografava e ilustrava a folha), a *Central* (destinada a iluminação eléctrica e accionamento de máquinas), a *Cordoaria de linho* (onde se executavam cordas de estopa e fio de linho para a actividade piscatória), a *Fundição* (onde se fundiam peças que serviam de suporte à actividade conserveira, agrícola e

⁸ As conservas de peixe Júdice Fialho eram comercializadas sob diversas marcas; porém, a “Marie Elisabeth”, a “Falstaff”, a “Desirées” e a “Galléon” eram as mais conhecidas nacional e internacionalmente.

piscatória, como motores, hélices, cabos e chumbadas), o *Estaleiro Naval* (onde se construíam as embarcações para a pesca), a *Fabricação mecânica de lata vazia* (onde se fabricavam as latas para as conservas), a *Serração de madeira* (onde se produziam caixas de madeira, aduelas, barris, baldes, tábuas e pranchões, barrotes e vigas), a *Serralharia* (onde se fazia a manutenção dos maquinismos das fábricas e dos barcos) e a *Fábrica de pregos e chaves* (onde se fabricavam pregos para as caixas de madeira e chaves para as latas).

Mas não só nas indústrias de conservas e da pesca a sua actividade se destacaria. Júdice Fialho chegou a ser considerado o maior proprietário da província em terras, possuindo explorações disseminadas por diversos concelhos do Algarve. Nelas cultivava e transformava frutos e produtos hortícolas, que comercializava e consumia nas suas fábricas de conservas. Mantinha ainda a fabricação de vinhos nas suas duas adegas.

Em 1930 tinha o seu serviço mais de 4.000 trabalhadores (*A Realidade Júdice Fialho, s/d*). Com eles mantinha uma relação paternalista, ajudando-os em situações de infortúnio. Toda a sua organização se baseava nas relações de confiança e autoridade que mantinha com mestres, gerentes e administradores das suas unidades de produção (Nunes, 1952).

Após a sua morte, em 1934, a empresa passa a denominar-se J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros. Em 1938 transforma-se em sociedade em nome colectivo, adoptando a firma Júdice Fialho & C^a, com sede em Faro. Os sócios que a compõem são a viúva, as duas filhas, um dos genros, que ficou com a administração a seu cargo, e os quatro netos.

Nos anos que se seguiram, manteve-se a expansão da actividade conserveira⁹ continuando a empresa a acumular meios produtivos. Porém, já no término dos anos quarenta, dado o enorme valor e extensão do património existente, teve início uma “guerra” de partilhas da parte não industrial que conduziu à delapidação da empresa. Em 1969, foi transformada em sociedade anónima. A empresa entrou em profundo declínio, tendo no final da década de setenta sido objecto de intervenção estatal (*A Realidade Júdice Fialho, s/d*).

5. Literatura e Acontecimentos Relevantes na História da Contabilidade Portuguesa até à Primeira Metade do Século XX

Os progressos verificados ao nível da técnica contabilística durante os séculos XIV e XV foram sentidos em Portugal com relativo atraso, não obstante as relações comerciais mantidas com Veneza, Génova e outras repúblicas italianas. Gonçalves da Silva (1995) sublinha que, na era de quinhentos, já existia em Portugal quem conhecesse o *método de Veneza* e considera mesmo provável que alguns judeus e cristãos novos, que então prosperavam no comércio e nas finanças, o aplicassem no registo das suas operações. Também Lopes Amorim (1929) formula a hipótese da contabilidade digráfica ter sido

⁹ Na década de 40, a empresa iniciou ainda a filetagem do biqueirão, de modo a assegurar a continuidade do trabalho aos seus operários durante as épocas de defeso (em que era proibida a fabricação de conservas) e manter as fábricas em laboração nas épocas de escassez de peixe.

introduzida em Portugal no século XVI, mais concretamente no reinado de D. Manuel, devido à presença de comerciantes estrangeiros, oriundos sobretudo de Itália, onde o método das partidas dobradas era já conhecido e praticado. Contudo, ao longo dos séculos XVI e XVII não houve nenhum português que se aventurasse a escrever ou traduzir um manual de contabilidade. As primeiras obras escritas em português surgiram somente na segunda metade do século XVIII e apresentavam-se "... duma pobreza verdadeiramente impressionante em confronto com a dos países que regulam pelo nosso em extensão territorial" (Lopes Amorim, 1929: 80).

Na obra "A Contabilidade e o seu Mundo", Noel Monteiro (1965: 66) identifica como primeira literatura contabilística em Portugal: "Norte Mercantil e crisol de contas dividido em três livros...", de 1706, da autoria de Gabriel de Sousa Brito, publicado em Amesterdão; "Mercador exacto nos seus livros de contas, ou methodo fácil para qualquer mercador", de 1758, por João Baptista Bonavie e o "Tratado sobre as Partidas Dobradas", de 1764, de autor anónimo, impresso em Turim. Para o autor, o facto do livro de Sousa Brito ter sido publicado na Holanda, justifica que não seja contemplado na maior parte dos trabalhos sobre bibliografia portuguesa de Contabilidade e que seja dado, como primeira obra portuguesa de especialidade, o livro de Bonavie. Recentemente, Guimarães (2007), apoiando-se num comentário do Professor Esteban Esteve, veio esclarecer que o livro de Sousa Brito foi escrito em castelhano e não em português, pelo que o livro de Bonavie é, efectivamente, o mais antigo redigido em português. De referir ainda que, o "Tratado sobre as Partidas Dobradas", actualmente reconhecido como o segundo livro impresso escrito em Português (Carqueja, 2010; Guimarães, 2007) foi inventariado por Outeiro (1869) e Lopes Amorim (1929) como a primeira obra portuguesa de contabilidade. Lopes Amorim (1929) inventariou ainda no século XVIII, a seguir ao "Tratado ...", a obra do professor João Henriques¹⁰ de Sousa, autor das lições ditadas e coligidas sob a denominação de "Arte de Escritura dobrada para instrução de José Feliz Venâncio Coutinho, em 1765". À data, Lopes Amorim nada mencionou quanto ao facto da obra ser um manuscrito e não um livro impresso, indicação que não consta igualmente de listas de livros publicadas já no século XXI. Mas, numa pesquisa recente, Carqueja (2010) invoca tratar-se de um Códice que existe catalogado na Biblioteca Nacional (BNP) desde 1999 e que corresponde, não a um livro impresso, mas sim a um livro manuscrito, pelo que, na sua lista de primeiros livros impressos escritos em português o professor identifica, como sendo o terceiro, a tradução do "Guia de Negociantes ...", de De La Porte, em 1794.

Além da publicação dos primeiros livros de contabilidade em português, o século XVIII foi marcado por outras mudanças no panorama contabilístico nacional. Assim, em 1759, foi instituída, em Lisboa, por Sebastião José de Carvalho e Melo, mais conhecido por Marquês de Pombal¹¹, a "Aula do Comércio", o primeiro estabelecimento de ensino oficial em Portugal, e talvez no mundo, a ensinar contabilidade de uma forma técnico profissional (facto ainda não totalmente comprovado - trabalho de investigação de Rodrigues, Gomes e Craig, 2003 e seguintes). Dois anos depois, por Carta de Lei de 22 de

¹⁰ Segundo Carqueja (2010), o nome correcto é João Henrique de Sousa (ou Souza, de acordo com a ortografia da época).

¹¹ O Marquês de Pombal foi Primeiro-Ministro do Rei D. José entre 1750 e 1777.

Dezembro de 1761, o Marquês de Pombal extinguiu a Casa dos Contos¹² e criava o Erário Régio ordenando a aplicação do sistema digráfico à contabilidade pública portuguesa.

As reformas contabilísticas empreendidas pelo Marquês de Pombal na segunda metade do século XVIII, para além de contribuírem para o estudo da Contabilidade e para um emprego mais generalizado do método das partidas dobradas, criaram uma atmosfera favorável à produção de obras de Contabilidade¹³. Não é pois de admirar, como refere Lopes Amorim (1929:82), “que a literatura do século XIX tenha marcado um progresso notável sobre a do século anterior, não só pela quantidade, mas também pela qualidade das obras produzidas”.

Noel Monteiro (1965: 74-75) inventaria vinte e duas obras de autores portugueses do século XIX. A propósito da sua intitulação e do conteúdo das que teve oportunidade de examinar, o autor escreveu que “... as mesmas punham o acento, sobretudo, na partida dobrada, sendo curiosas algumas tentativas para a apresentarem com modificações como se de importantes inventos se tratasse. Mesmo quando alguns [...] autores falavam em «contabilidade e escrituração», o que apresentavam, na realidade, eram noções de cálculo comercial (confundido com contabilidade) e as regras da partida dobrada acompanhadas de monografias”.

Entre os principais autores portugueses do século XIX e do primeiro quartel do século XX, Lopes Amorim destaca os seguintes, na obra “Lições de Contabilidade Geral” (1929: 82-4): Manuel Luís da Veiga, Manuel Teixeira Cabral de Mendonça, José Francisco de Assis, Domingos de Almeida Ribeiro, José Maria de Almeida Outeiro, Rodrigo Afonso Pequeto, Francisco José Monteiro, J. J. Rodrigues de Freitas, Luís M. dos Santos, Joaquim José de Sequeira, Faria Júnior, Magalhães Peixoto, Ricardo José de Sá, Carlos Afonso, Raúl Dória e B. Moreira de Sá.

Gonçalves da Silva (1995: 126), por seu turno, destaca duas, entre as muitas obras que saíram dos prelos no século XIX e princípios do século XX¹⁴: “O Guarda-Livros Moderno”, de Cabral de Mendonça, que começou a ser publicado em 1815 e o “Tratado de Contabilidade”, de Ricardo de Sá, cuja terceira edição foi posta à venda em 1912. Considerado por Noel Monteiro (1965: 75) “o primeiro teórico de valor” cuja obra entrou pelo século XX, Ricardo de Sá (1844-1912) foi uma das personalidades nacionais na área da contabilidade que mais se destacou no século passado (Guimarães, 2005). Gonçalves da Silva (1995: 126), por exemplo, refere ter sido testemunha do respeito e da veneração que os melhores guarda-livros dos princípios do século XX nutriam pelo tratadista. Foi autor de onze livros (Guimarães, 2006), entre os quais se destacam o “Tratado de Contabilidade” (1903), “...um dos primeiros a projectar a contabilidade como ciência” (Guimarães, 2006: 7), completado anos mais tarde com a “Escrituração Comercial, Teórica e Prática Para Aprender sem Mestre” (1912), e “Verificações e Exames de Escrita” (1912), o primeiro a ser publicado em Portugal sobre essas matérias.

¹² A Casa dos Contos exercia a administração dos bens da casa real e utilizava o método unigráfico.

¹³ A inexistência de compêndios de contabilidade, originais ou traduzidos, foi, até então, causa e efeito do atraso português nesta matéria, comparativamente a outros países da Europa.

¹⁴ No “Ensaio de Bibliografia Portuguesa de Contabilidade”, escrito em 1944, Everard Martins enumera mais de uma centena de obras respeitantes à Contabilidade.

No segundo quartel do século XX, Lopes Amorim publica as “Lições de Contabilidade Geral” (1929). Esta obra, de assinalável valor teórico e científico, onde o professor apresenta e critica as principais escolas contabilísticas foi uma verdadeira revolução para a época. A propósito da mesma, Gonçalves da Silva (1995: 127) comentou: “Tal obra de cunho acentuadamente teórico [...] teve efeito análogo ao duma pedrada num charco, teve, de facto, o condão de tirar a contabilidade portuguesa da desoladora estagnação em que jazia. Foi por ela que os contabilistas nacionais, tiveram primeiramente notícia de factos, autores, e doutrinas de que a grande maioria deles jamais ouvira falar”.

No mesmo período são ainda de assinalar outros acontecimentos relevantes na História da Contabilidade portuguesa, designadamente o aparecimento, em 1933, da *Revista de Contabilidade e Comércio*¹⁵, a publicação das primeiras obras portuguesas dedicadas a determinados ramos da contabilidade e a edição de traduções de livros estrangeiros, como a obra “*Théorie Positive de La Comptabilité*”, de Dumarchey¹⁶ (Gonçalves da Silva, 1995).

A Contabilidade interna, então designada por *Escrituração industrial*, foi um dos ramos da contabilidade que despertou a atenção dos tratadistas. Na fase que Carvalho, Conde e Nunes (2003) designam por “*Autonomia da Escrituração Industrial*” (até à década de trinta), estas matérias deixam de ser consideradas capítulos de livro para serem objecto de livro autónomo. Como exemplo temos as obras de Raul Dória (1914, 1921) e Sequeira (1922). Na década de trinta, o termo “*Contabilidade Industrial*” generaliza-se e substitui o termo “*Escrituração Industrial*”, iniciando-se uma nova fase, a da “*Contabilidade Industrial*”. Segundo Carvalho, Conde e Nunes (2003), esta fase, que se prolongará até à década de setenta do século passado, divide-se ainda em dois períodos: até 1954 (ano da publicação do livro *Contabilidade Industrial* de Gonçalves da Silva), período de reduzido aprofundamento teórico das matérias abordadas, e após 1954, em que se denota uma forte influência desta obra. O rigor com que são desenvolvidas as diversas matérias em torno do apuramento do custo de produção ao longo dos diversos capítulos, faz com que, ainda hoje, esta obra constitua uma referência no ensino da contabilidade analítica em diversas instituições de ensino superior em Portugal.

No início da fase da “*Contabilidade Industrial*”, destacam-se os contributos de Caetano Dias. Os livros “*Comércio e Contabilidade*” (1930), que inclui um capítulo dedicado à Contabilidade industrial, e “*Contabilidade Industrial e Agrícola*” (1938) merecem especial destaque pois assinalam ambos um progresso substancial na sistematização da contabilidade interna. Até então, reconhece Caiado (2008), “...não havia grandes preocupações de definições, mas de explicar os processos da indústria transformadora ou das manufacturas. Já se notavam preocupações quanto à repartição dos custos indirectos, quer industriais quer não industriais”.

¹⁵ A Revista de Contabilidade e Comércio foi, até recentemente, a revista em actividade mais antiga em Portugal. O seu último número (240) foi editado em Dezembro de 2010.

¹⁶ O livro “*Teoria Positiva da Contabilidade*” foi editado pela Revista de Contabilidade e Comércio em 1943, quase trinta anos passados sobre a primeira edição em francês (1914). Foi traduzido do livro original por Guilherme Rosa.

Para podermos estabelecer comparação entre a organização contabilística da empresa Júdice Fialho entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX, com os modelos divulgados na literatura contabilística publicada durante o mesmo período, examinámos os seguintes livros de contabilidade: Outeiro (1869), Pequito (1875), Santos (1893), Sá (1903, 1912), Manso-Preto (1907), Pereira (1910), Peixoto (1910), Dória (1914, 1919, 1921), Sequeira (1919), Lopes Amorim (1929), Dias (1936, 1938), 1947) e Monteiro e Monteiro (1955).

Não negligenciando algumas obras de valor que surgiram no período, a maior parte da literatura vinda a lume caracteriza-se por ser fraca em teorizações, colocando a ênfase na técnica digráfica/regras das partidas dobradas, pela ausência de rigor conceptual, pela imprecisão da terminologia e por dispensar pouca atenção aos problemas de cálculo e de valorização dos activos. Corroborando Noel Monteiro (1965), assiste-se uma indefinição das fronteiras que separam a contabilidade das disciplinas afins, contendo muitas destas obras capítulos dedicados a matérias de comércio, cálculo ou correspondência comercial.

6. A Organização Contabilística da Empresa Júdice Fialho

6.1. Livros de Contas conservados no Arquivo Júdice Fialho

Para o estudo da organização contabilística da empresa Júdice Fialho até à primeira metade do século XX, o Museu Municipal de Portimão tem em arquivo um número considerável de livros de contabilidade e outra documentação contabilística relevante para a compreensão das operações registadas nos livros¹⁷. Os livros obrigatórios compreendem cinco livros de Inventário e Balanços, dois Diários, dois Razões, dezanove Copiadores de correspondência e um Copiador de facturas. Os livros facultativos incluem um Diário auxiliar (*Consignações*), oitenta e um Razões auxiliares¹⁸ (*Artes de Pesca, Devedores e Credores, Exploração Agrícola, Frota, Fundo Corporativo do I.P.C.P., Indústrias e Manufacturas, Mercadorias, Papéis de Crédito e Propriedades e Edifícios*) e quatro "Balancetes" (*Caixa*)¹⁹.

Os referidos livros contém referências aos livros *Memorial* ou *Borrador*, destinados à anotação das operações à medida que se iam realizando, mas estes não sobreviveram à acção destruidora do tempo.

¹⁷ Como por exemplo, correspondência, estatísticas de produção, cálculos de custos, de consumos, de tempos de fabrico, quadros de pessoal, contratos de vendas, escrituras, certidões, letras de câmbio, acções e actas.

¹⁸ O período em que existe maior disponibilidade de livros auxiliares é após a constituição da sociedade em nome colectivo (1938). Até então, estão disponíveis para análise apenas quatro Razões auxiliares.

¹⁹ Devido a restrições temporais e de organização do trabalho, excluíram-se da presente análise os Razões auxiliares respeitantes às indústrias subsidiárias da indústria de conservas de peixe, assim como os relacionados com a actividade piscatória e a exploração agrícola.

Os livros de escrituração da empresa Júdice Fialho são livros encadernados, de diferentes formatos. A excepção são os Balancetes de *Caixa*, constituídos por folhas soltas. Os livros de Inventário e Balanços, os Razões auxiliares e o Diário de auxiliar de *Consignações* possuem o formato A4 e os Diários e Razões selados têm o formato A3.

Estes livros foram escriturados segundo o método das partidas dobradas. Até 1919, inclusive, encontram-se escriturados em réis. A substituição da unidade monetária de escrituração até então utilizada –o real– pelo velho escudo português, equivalente a 1000 réis, ocorreu nesta empresa entre 1920 e 1925, não sendo possível especificar a data precisa em que a transição se verificou, dada a inexistência de livros naquele hiato.

O sistema de coordenação em vigor na empresa, pelo menos desde 1925, data a partir da qual dispomos de elementos de análise adequados, foi o sistema centralizador. As operações eram inicialmente anotadas no *Memorial* ou *Borrador*, passando em seguida aos Diários divisionários, onde eram registadas diária e analiticamente. Paralelamente, as operações eram registadas nos Razões auxiliares, por ordem de contas²⁰. No final do mês, as operações registadas nos diários divisionários eram centralizadas no Diário Geral ou Sintético, através de um lançamento resumo da quarta fórmula (vários débitos=vários créditos). Simultaneamente, procedia-se à recapitulação das operações registadas nos Razões auxiliares no Razão Geral ou Sintético, que compreendia as contas colectivas desdobradas nos livros auxiliares. Apesar da inexistência de Balancetes do Razão Geral no espólio contabilístico da empresa, a organização contabilística adoptada leva-nos a inferir que eles eram periodicamente elaborados com o intuito de conferência das passagens do Diário ao Razão.

6.1.1. Os livros de Inventário e Balanços

Os cinco livros de Inventário e Balanços existentes no arquivo da Júdice Fialho abrangem o período de 1905 a 1946, registando-se neste intervalo dois hiatos: de 1919 a 1932 e de 1934 a 1938.

Estes livros não foram sujeitos a quaisquer formalidades legais, isto é, não possuem termos de abertura e encerramento, as folhas não se encontram rubricadas e não foram selados. Também não se encontram numerados, excepto os livros posteriores a 1938, sucedendo o mesmo com as suas folhas.

De realçar que no período estudado encontrava-se em vigor, o (ainda actual) Código Comercial, de Veiga Beirão, aprovado por Carta de Lei de 28 de Junho de 1888, que entrou em vigência em Janeiro de 1889. O anterior Código, da autoria de Ferreira Borges, já havia consignado a obrigação de dar balanço e dele constava já a obrigatoriedade do comerciante manter livros de registo da sua contabilidade e escrituração mercantil. O Código Comercial de 1888 veio especificar quais os livros de escrituração indispensáveis a qualquer comerciante (De inventário e Balanços, Diário, Razão e Copiador), estabelecer a obrigatoriedade de selagem dos livros obrigatórios e de legalização dos livros de Inventário e Balanços e Diário e descrever as funções dos livros obrigatórios (Sá, 1903).

²⁰ A passagem para os livros de desenvolvimento também era feita pelo *Borrador* ou *Memorial*. Tal facto foi constatado na análise do livro auxiliar da conta *Fundo Corporativo I.P.C.P.*

Os livros de Inventário e Balanços da Júdice Fialho destinavam-se à escrituração do “Balanço Geral de João António Júdice Fialho em 31 de Dezembro de ...” (até 1934) ou ao “Balanço Geral da firma Júdice Fialho e C.^a em 31 de Dezembro de ...” (após 1938). A seguir ao Balanço era escriturado o “Desenvolvimento da conta de Ganhos e Perdas neste ano”, o que revela que nesta empresa a conta de Ganhos e Perdas era considerada um complemento indispensável do Balanço.

Na Figura 1 apresenta-se o primeiro fólio do Balanço de 1906. Como se pode verificar, nesta empresa o Balanço era composto por duas massas patrimoniais: Activo e Passivo. A Situação Líquida não era considerada uma massa patrimonial distinta das demais, sendo os seus componentes (Capital, Ganhos e Perdas, ...) indevidamente incluídos no Passivo. A representação do Balanço era feita no sentido horizontal: no primeiro membro (página esquerda) era discriminado o Activo; no segundo membro (página direita) era discriminado o Passivo. Cada membro possuía quatro colunas, sendo estas destinadas, respectivamente, ao fólio do Razão, às contas, às importâncias parciais e às importâncias totais. A disposição das contas no Balanço era feita por ordem de fólio, sem se atender às características, natureza ou função dos elementos patrimoniais. O grau de pormenorização com que era feita a descrição dos valores activos e passivos indica que se tratam de Balanços analíticos.

Figura 1. Balanço da firma Júdice Fialho e Companhia (1906)

Activo				Passivo			
1. Caixa	169253			1. Capital			704120.5
2. Mobiliário e Ferramentas	122222			2. Reservas e Provisões			116084.5
3. Valores de Reservas				3. Dívidas a Pagar			
4. Rendimentos	101000			de 2000 (para 21 - 12-27)			222000
5. Reservas	122222			2000	20		122222
6. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
7. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
8. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
9. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
10. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
11. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
12. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
13. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
14. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
15. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
16. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
17. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
18. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
19. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
20. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
21. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
22. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
23. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
24. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
25. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
26. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
27. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
28. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
29. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
30. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
31. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
32. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
33. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
34. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
35. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
36. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
37. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
38. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
39. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
40. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
41. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
42. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
43. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
44. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
45. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
46. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
47. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
48. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
49. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
50. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
51. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
52. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
53. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
54. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
55. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
56. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
57. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
58. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
59. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
60. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
61. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
62. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
63. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
64. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
65. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
66. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
67. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
68. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
69. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
70. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
71. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
72. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
73. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
74. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
75. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
76. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
77. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
78. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
79. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
80. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
81. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
82. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
83. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
84. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
85. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
86. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
87. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
88. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
89. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
90. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
91. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
92. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
93. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
94. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
95. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
96. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
97. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
98. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
99. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
100. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
101. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
102. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
103. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
104. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
105. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
106. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
107. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
108. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
109. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
110. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
111. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
112. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
113. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
114. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
115. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
116. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
117. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
118. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
119. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
120. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
121. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
122. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
123. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
124. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
125. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
126. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
127. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
128. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
129. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
130. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
131. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
132. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
133. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
134. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
135. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
136. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
137. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
138. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
139. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
140. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
141. Reservas	122222			2000	20	122222	222000
142. Reservas	122222						

A organização contabilística no sector conserveiro entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX: O caso Júdice Fialho

O *Desenvolvimento da Conta de Ganhos e Perdas* (Figura 2)²¹ apresenta, tal como o Balanço, um traçado por fólio. Na página esquerda, a débito, são evidenciadas as perdas, antecedidas da expressão “creditado a” e na página direita, a crédito, os ganhos, antecedidos da expressão “debitado a”. O saldo inicial da conta, representativo do lucro transitado do exercício anterior é apresentado a crédito²², antes de qualquer rubrica.

Figura 2. Desenvolvimento da conta de Ganhos e Perdas (1905)

Valores em réis

Balanço Geral de J. A. Júdice Fialho em 31 de Dezembro de 1905													
Desenvolvimento da Conta de Ganhos e Perdas n/anno													
31/12	Creditado a René Verdeau e C.º							1/1	Saldo de 1904		329	565	721
	Prejuizo em s/conta	5	940					31/10	Debitado a American Key Can C.º				
	Id. a L. Gaumondie								metade do lucro de Janeiro a Setembro	375	115		
	Idem F.º 1697,5	325	920					31/12	Idem Outubro a Dezembro	105	715		
	Id. a J. Fialho c/ particular							*	Debitado a F. C. Pereira de Matos S.ª				
	Saldo de s/ despesas n/ano	8	792	749					Dif.ª no crédito de juros em 1904	400	000		
	Id. a Gastos Gerais para saldo	7	394	973				*	Debitado a Armazéns em Portimão:				
	Id. a Juros id. id.	16	709	625					Renda da fábrica de Sardinhas Port.º	200	000		
	Id. a Consignações								Id. a Acções Arm.º do Reina Regente				
	Dif.ª preço nas existentes no estrangeiro	3	713	552	36	942	759		Dividendos de 1905	927	200		
									Id. a Areal Gordo e Pereiro - Lucro liq.º	105	068		
	Saldo de 1904	329	565	721					Id. a Barcas de Carga Lanchas id. id.	2	137	385	
	a Balanço								Id. a Mercadorias Gerais id. id.	19	845	890	
	Lucro Liq.º n/ano	47	966	316	377	532	037		Id. a Fabrico de Redes p.º Atum id. id.	62	725		

²¹ Dada a extensão do documento original, optou-se por fazer a sua transcrição.

²² Segundo os dados que foi possível recolher através da análise dos livros de Inventário e Balanços, a empresa apenas apresentou prejuízo em 1933 (Faria, 2001, Anexos: 27).

De realçar que, em conformidade com a literatura da época, nas empresas singulares, os resultados de exploração deviam ser transferidos para a conta de *Capital*, mas, na empresa em estudo, o resultado permanece na conta de *Ganhos e Perdas*, acumulando com os resultados de exercícios anteriores. Não obstante, a conta de *Capital* registou, entre 1905 e 1934, uma variação anual positiva, em certos períodos constante, cuja origem não foi possível determinar, embora não resultasse da incorporação do resultado do exercício.

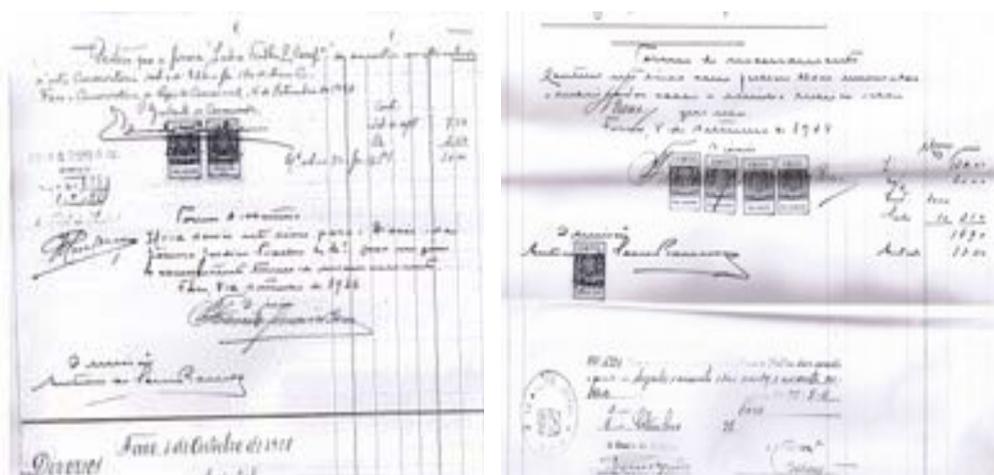
Entre 1905 e 1918, os Balanços e os *Desenvolvimentos da conta de Ganhos e Perdas* encontram-se rubricados por uma pessoa diferente da que procedeu à sua escrituração, sendo a assinatura colocada por baixo da palavra *Confere*.

Durante o período analisado não se registaram alterações de relevo nesta conta, com exceção das relacionadas com a distribuição dos resultados.

6.1.2. Os livros Diário e Razão

Como já foi referido, no período analisado encontram-se disponíveis para análise dois Diários selados²³. Como se pode observar na Figura 3, estes livros foram presentes na Repartição de Finanças de Faro para efeitos de selagem. Seguidamente, a Conservatória do Registo Comercial exarou nos próprios livros um certificado comprovativo do registo de matrícula da firma naquela Conservatória. Antes de iniciada a sua escrituração, os livros foram ainda presentes no Tribunal da Comarca de Faro, para serem numeradas e rubricadas as suas folhas e lançados, por um escrivão, na primeira e última laudas, termos de abertura e de encerramento, ambos referendados pelo juiz de direito.

Figura 3. Diário n.º 1 de Júdice Fialho & C.ª (1938). Primeira e última laudas



Fonte: Arquivo Júdice Fialho, caixa 143.

²³ Diário n.º 11 (1937-1950), em relação com o Razão n.º 7, pertencente à firma J. A. Júdice Fialho Viúva e Herdeiros e Diário n.º 1 (1938-1957), em relação com o Razão n.º 1 pertencente à firma Júdice Fialho e Companhia.

O traçado do Diário compreendia seis colunas: a primeira destinava-se ao número dos fólhos do Razão Geral referentes às contas movimentadas; a segunda não se encontrava escriturada²⁴; a terceira servia para a descrição dos lançamentos e para os títulos das contas, antecedidos da preposição *a* nas contas a crédito; a quarta e a quinta eram as colunas auxiliares das importâncias, cuja soma transitava para a coluna seguinte e a sexta era a coluna principal das importâncias.

A escrituração do Diário era feita mensalmente, através de um lançamento resumo da 4.ª fórmula (vários débitos = vários créditos), que reunia os lançamentos dispersos pelos livros auxiliares. As contas debitadas eram inscritas primeiramente, seguindo-se-lhes as contas creditadas, antecedidas da preposição *a*. Os lançamentos eram separados por um traço descontínuo, sendo o espaço ao centro reservado à inscrição do local e da data. A última linha de cada folha destinava-se ao transporte, usando-se a palavra *Segue*. Nos lançamentos completos era somada a coluna principal, nos incompletos, eram somadas as duas colunas. O *Transporte* era escrito na ou nas colunas da página seguinte, a seguir ao local e à data.

Quanto aos livros Razão, tanto os Razões gerais como os Razões auxiliares existentes no arquivo Júdice Fialho são livros de folhas cosidas, designadas por fólhos, sendo cada um deles constituído por duas páginas fronteiras reservadas a uma conta. A página esquerda destinava-se ao débito ou Deve e a direita ao crédito ou Haver.

O riscado do Razão geral, igual a débito e a crédito, compreendia seis colunas: a primeira destinava-se ao ano e ao mês, a segunda ao dia, a terceira servia para a preposição *a* no débito e *de* no crédito, a quarta destinava-se à contrapartida, a quinta servia para o número do fólho do Diário onde a operação havia sido inicialmente registada e a sexta era para as importâncias. O traçado dos Razões auxiliares era idêntico, com excepção da quinta coluna, destinada às importâncias auxiliares.

Os Razões gerais foram sujeitos a selagem, mas não possuem termos de abertura e de encerramento, uma vez que a lei não o exigia.

Dado que a mesma conta podia ser aberta em diversos fólhos, todos os Razões incluem um índice ordenado alfabeticamente, onde se procedia à recapitulação das contas por fólho.

6.1.3. Contas

No Arquivo Júdice Fialho não existe nenhuma lista de contas, pelo que esta foi elaborada a partir dos livros de escrituração. Para o efeito, consideraram-se dois períodos correspondentes a fases distintas na vida da empresa: 1905-1934 (comerciante em nome individual) e 1938-1950 (sociedade em nome colectivo). Entre 1934 e 1938 a documentação escasseia. A abrangência do primeiro período e a ausência de elementos de análise em certos intervalos de tempo determinaram ainda a subdivisão do primeiro período em três novos períodos: 1905-1919, 1925-1931 e 1932-1934.

²⁴ Esta coluna devia ter sido destinada à inscrição do número do lançamento.

No Quadro 1 apresentam-se as contas colectivas ou do Razão Geral utilizadas pela empresa nos períodos citados, com a respectiva indicação se são contas de balanço, mais especificamente, contas do Activo (A), do Passivo (P) ou contas mistas (A/P), ou contas de resultados (R).

Quadro 1. Lista de contas da empresa Júdice Fialho (1905-1934)

1905-1919	1925-1931	1932-1934
Escritório (A)	Escritório	-
Mobília e Alfaias/ de Casa (A)	Mobília e Alfaias de Casa	-
Capital (P)	Capital	Capital
Ganhos e Perdas (P)	Ganhos e Perdas	Ganhos e Perdas
Devedores e Credores (A/P)	Devedores e Credores	Devedores e Credores
Artes de Pesca (A)	Artes de Pesca	Artes de Pesca
Caixa (A)	Caixa	Caixa
Letras a Pagar (P)	Letras a Pagar	Letras a Pagar
Armações de Atum (A/P)	-	-
Rebocador Atalaia/Rebocadores (A)	Rebocadores	-
Caixa de Portimão (A)	-	-
Letras a Receber (A)	Letras a Receber	Letras a Receber
Mercadorias Gerais (A)	Mercadorias	Mercadorias
Propriedades e Edifícios (A/P)	Propriedades e Edifícios	Propriedades e Edifícios
Papéis de Crédito	Papéis de Crédito	Papéis de Crédito
Indústrias e Manufaturas (A/P)	Indústrias e Manufaturas	Indústrias e Manufaturas
Armações de Sardinha (A/P)	-	-
Vinhos (A)	-	-
Seguros de Vida (A)	-	-
Barcas de Carga e Lanchas (A)	Barcas de Carga e Lanchas	-
Consignações (A)	Consignações	Consignações
Consignações de Vinho (A)	-	-
Gastos Gerais (R)	Gastos Gerais	Gastos Gerais
Juros (R)	Juros	Juros
Barcos de Pesca no Funchal (A)	-	-
Seguros de conta própria (P)	Seguros de conta própria	Seguros de conta própria
-	Frota Naval/Frota (A)	Frota
-	-	Fundo de Reserva (P)

Entre 1905 e 1934, o número e a nomenclatura das contas colectivas criadas pela empresa não sofreram alterações significativas. A sua criação e extinção acompanharam a expansão/abandono das actividades comerciais, industriais, agrícolas ou piscatórias. Foram criadas quatro contas (*Barcos de Pesca no Funchal*, em 1909; *Seguros de conta própria*, em 1913; *Frota Naval*, em 1927; *Fundo de Reserva*, em 1934), cinco foram extintas (*Caixa de Portimão* - 1910, *Consignações de Vinho* - 1911, *Vinhos* -1912, *Seguros de Vida* e *Barcos de Pesca no Funchal* – entre 1920 e 1925), três contas foram redenominadas e seis foram integradas noutras contas.

Entre 1938 e 1950 o número de contas do Razão Geral aumentou, devido sobretudo à alteração da forma jurídica da empresa. Em 1938 foram criadas diversas contas de sócios, sem que, no entanto, lhes fosse aplicado o conceito de conta colectiva (e.g. *D. Maria Antónia Cumano Fialho*; *D. Maria Justina Fialho de Sousa Coutinho e seu marido D. António de Sousa Coutinho*;...). Em 1939 foram criadas as contas de *Fundo de Capital Circulante*, *Dividendo* (que a partir de 1942 passa a intitular-se *Dividendo e Percentagens*) e *Fundo para assistência ao pessoal na inabilidade*. No ano seguinte é criada a conta de *Fundo de Garantia para futuros prejuízos*. Em 1944 são abertas novas contas de sócios e ainda a conta *Exploração Agrícola*. No ano seguinte é criada a conta de *Fundo Corporativo I.P.C.P.*²⁵. Em 1947 e 1950, são criadas, respectivamente, as contas de *Fundo de Reserva Livre* e *Imposto Sucessório*. Verifica-se ainda que as contas de *Consignações* e *Fundo Corporativo do I.P.C.P.*, não têm movimento a partir de 1942 e de 1946, respectivamente. A justificação para o primeiro caso, reside no facto da empresa ter abandonado, naquela data, a comercialização em regime de consignação.

Relativamente ao período anterior, para além da abertura de novas contas, constata-se a ausência da conta de *Letras a Pagar*, movimentada pela última vez em 1937.

As necessidades de controlo e registo, levaram a empresa a subdividir a generalidade das contas colectivas em subcontas, que pela sua diversidade não puderam ser apresentadas neste trabalho.

Os títulos das contas criadas pela empresa estão em consonância com as soluções propostas pelos autores com obras publicadas no período. Não obstante, verificou-se a existência de contas com âmbito muito vasto, como a conta de *Devedores e Credores*. Esta conta regista as dívidas a receber e a pagar derivadas de operações relacionadas com vendas de mercadorias e produtos acabados, compras de inventários, aquisições de activos fixos e de outros bens e serviços, empréstimos concedidos pelo comerciante à empresa (designados por *suprimentos*), atribuição de lucros aos sócios e, posteriormente a 1909, as posições devedoras ou credoras das unidades fabris instaladas nas diversas localidades, resultantes de recebimentos ou pagamentos efectuados por conta da empresa (e.g. *J. A. Júdice Fialho, Lagos*, *J. A. Júdice Fialho, Portimão*). Nesta conta são ainda registados os movimentos com Bancos, como depósitos, emissão de cheques, empréstimos e pagamento de despesas bancárias, em subcontas abertas a cada Banco (e.g. *Banco Lisboa e Açores*, *Banco de Portugal Faro*, *Caixa Geral dos Depósitos c/ Seguros Sociais*). Tendo em conta que alguns autores do início do século (Sá, 1903; Peixoto, 1910) já sugeriam a abertura de contas como *Depósitos nos Bancos* para relevar o dinheiro depositado em instituições de crédito, surpreende que tais elementos patrimoniais integrem a conta de *Devedores e Credores*.

Tal como a conta anterior, também as contas representativas de activos inventariáveis, como *Mercadorias Gerais/Mercadorias*, *Artes de Pesca*, *Papéis de Crédito*, *Propriedades e Edifícios*, *Indústrias e Manufacturas*, etc., têm um funcionamento complexo, acumulando

²⁵ Esta conta servia de contrapartida às contribuições obrigatórias para os Fundos Corporativos dos Grémios de Industriais cobradas pela alfândega no acto da exportação.

existências e resultados. Estas contas incluem simultaneamente assentos de aquisição ou disposição dos activos e de rendimentos (vendas, rendas, dividendos, juros ...) relacionados com os mesmos. No final do ano, depois de estabelecida a existência final, o saldo, representativo do resultado apurado na conta, era transferido para a conta de *Ganhos e Perdas*. Embora fosse vulgar no princípio do século a não separação entre a existência final e os resultados obtidos na venda de mercadorias, alguns autores aconselhavam já a sua separação, através do emprego conjunto das contas de *Mercadorias Gerais* e de *Vendas* (Peixoto, 1910), ou mesmo de *Compras, Mercadorias Gerais* e *Vendas* (Sá, 1903), qualquer que fosse o sistema de inventário utilizado. Contudo, na empresa em estudo, durante o período analisado não há alterações na movimentação da conta de *Mercadorias*.

A análise da contabilidade da empresa revelou ainda a ausência de contas destinadas a permitir o registo dos gastos e dos rendimentos nos exercícios respectivos, como *Encargos adiantados, Gastos Gerais a liquidar* ou *Juros a vencer*, sendo estes reconhecidos somente por ocasião do seu pagamento ou recebimento. Estranhou-se ainda a ausência de outras contas de regularização como *Amortizações Imobiliárias, Amortizações* ou *Recuperações*, sugeridas na literatura da época para o registo da depreciação dos bens do imobilizado. O desgaste ou perda de valor destes activos, representados pelas contas de *Escritório, Móveis e Alfaias, Maquinismos e Utensílios, Propriedades e Edifícios* e outras, não é registado, quer directamente, isto é, a crédito das contas respectivas, quer indirectamente, ou seja, em contas especificamente criadas para o efeito. Observou-se, no entanto, a existência de uma reserva para a construção ou substituição dos maquinismos das diversas indústrias e manufacturas.

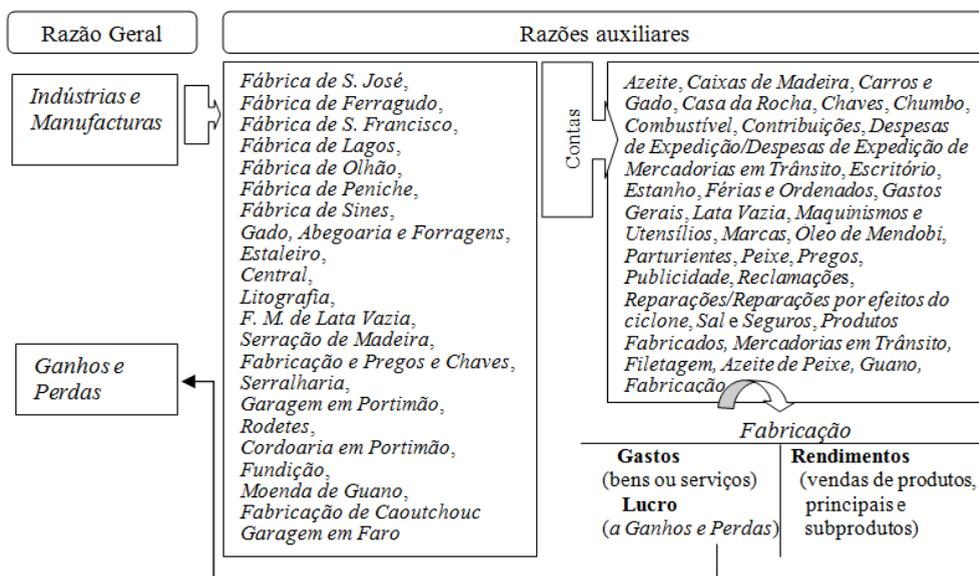
6.1.4. Sistema de contas

A contabilidade da empresa Júdice Fialho compreende um só conjunto de livros, que reúne a Contabilidade Geral, respeitante às operações comerciais e financeiras e a Contabilidade Industrial ou Interna, que se ocupa das operações de transformação, agrícolas e de prestação de serviços (pesca), pelo que se trata de um sistema monista. No entanto, o modo de ligação das duas contabilidades assenta na autonomia, ainda que parcial, da Contabilidade Interna.

Como se pode verificar na Figura 4, as contas características da Contabilidade Industrial eram representadas no Razão geral por uma conta cumulativa, denominada *Indústrias e Manufacturas*, que era por sua vez desdobrada e desenvolvida em contas correspondentes à actividade interna da empresa, através de um conjunto subordinado de livros, constituído pelos Razões auxiliares das várias fábricas de conservas de peixe e das indústrias subsidiárias (e.g. *Fábrica de S. José, Litografia, ...*). No caso específico das fábricas de conservas, as operações características da contabilidade interna eram registadas nas contas industriais reunidas nos Razões fabris. Estas incluem contas representativas de consumos ou gastos (e.g. *Azeite, Peixe, Sal, Lata vazia, Caixas de madeira, Chaves, Combustível*), de rendimentos resultantes da venda de produtos acabados (e.g. *Produtos Fabricados, Mercadorias em transito*) e de subprodutos (*Azeite de peixe* e *Guano*) e ainda a conta de *Fabricação*, que reunia todo o movimento fabril. Em 31 de Dezembro, a empresa apurava nesta conta o

resultado anual da fábrica, que era transferido para a conta de *Ganhos e Perdas* do Razão Geral, onde figurava a par dos resultados apurados nas contas características da Contabilidade Geral. O saldo das subcontas de *Indústrias e Manufacturas*, representativo da existência final, era, por sua vez, evidenciado no Balanço, juntamente com os saldos das contas da Contabilidade Geral.

Figura 4. Articulação das contas da Contabilidade Geral e da Contabilidade Industrial



Fonte: Elaboração própria a partir dos livros disponíveis no Arquivo Júdice Fialho.

Constata-se que, contrariamente ao que preconiza a literatura da época, a empresa não procedia à reclassificação dos gastos em *Matérias-primas*, *Mão-de-obra*, *Gastos Gerais/de fabricação*, etc., o que originou a abertura de um número excessivo de contas. Também não utilizava as contas de *Fabrico/Fabricação* (ou de *Manufacturas/Produtos Manufacturados/Produtos Fabricados*, na ausência desta) para a determinação do custo dos produtos fabricados, como recomendava a literatura. A organização e funcionamento da conta de *Fabricação* indicam que o seu propósito não era a determinação do custo dos produtos mas do custo dos bens e serviços consumidos durante o exercício num determinado departamento da empresa (fábrica ou secção). Esta conta era creditada por pelos réditos (líquidos) da venda de produtos acabados (conservas de peixe) e de subprodutos (azeite de peixe e guano) e debitada pelos consumos e gastos da fábrica.

Este procedimento não representava um sério obstáculo à determinação de custos, uma vez que a empresa acumulava os custos por períodos (anualmente) e não por produtos. A determinação do custo dos produtos, que tinha por objecto uma caixa de 100 latas ou um lote de produtos bem identificado (fabrico de inverno, por exemplo), era feito esporadicamente, através de fichas de custo, tendo por base custos básicos (valores do mercado) e custos reais. Nestes cálculos, destinados ao *estudo dos preços de venda das conservas*, eram englobados custos industriais e não industriais, designadamente custos de expedição. Crê-se que o propósito destes cálculos era servir de apoio à gestão na decisão sobre o preço de cessão da mercadoria aos grémios ou ao consórcio.

O resultado da exploração industrial apresentava-se assim como soma algébrica dos resultados das várias fábricas e secções e não como soma algébrica dos prejuízos ou lucros obtidos na venda de diversos produtos. Esta metodologia, pouco divulgada na época, servia de instrumento de controlo de eficiência produtiva, permitindo à gestão avaliar o desempenho do pessoal responsável pelas diversas fábricas e secções e definir a futura política empresarial. Contudo, a determinação do custo de produção fora da contabilidade não era aconselhada pelos autores com obras publicadas no período, que consideravam ser aquele um dos fins mais importantes da Contabilidade Industrial.

7. Conclusão

A análise do arquivo Júdice Fialho revela uma meticulosa gestão dos recursos materiais, do processo produtivo, dos recursos financeiros e uma rigorosa gestão comercial.

Durante o período analisado, a Júdice Fialho adoptou um sistema de escrituração de dupla-entrada, constituído por um único conjunto de livros e registos onde as contabilidades comercial e industrial surgem reunidas. Nesta empresa, o objectivo dos apuramentos era o custo dos bens e serviços consumidos em cada lugar de trabalho (fábrica, secção, barco, depósito, ...) e não o custo dos produtos fabricados, pelo que o resultado da exploração se apresentava como a soma algébrica dos resultados apurados nos diversos departamentos/secções.

O título e conteúdo das contas e os livros e registos utilizados revelam que, embora a organização contabilística da empresa estivesse adaptada às suas características específicas e necessidade de informação, estava perfeitamente ao nível da literatura contabilística então divulgada.

A organização contabilística da empresa manteve-se praticamente inalterada durante a primeira metade do século XX. Pena é que assim tenha acontecido, pois a constituição como sociedade em nome colectivo, em 1938, poderia ter proporcionado condições para a sua adaptação aos novos tempos, o que não se verificou.

Bibliografia

- Arquivo Júdice Fialho, Centro de Documentação e Informação, Museu Municipal de Portimão, caixas 278/9 e 404-534.
- Barbosa, A. (1941). *Sobre a indústria de conservas em Portugal*. Lisboa.
- Caetano Dias, F. (1936). *A técnica da leitura de balanços*. Lisboa.
- Caetano Dias, F. (1938). *Contabilidade industrial e agrícola*, 1º e 2º vols. Lisboa: Liv. A Peninsular.
- Caetano Dias, F. (1947). *Comércio e contabilidade*, 5ª ed., 2º vol. Lisboa: Liv. Moraes.
- Caiado, A. (2008). *Contabilidade analítica e de gestão*, 4ª edição. Lisboa: Áreas editora.
- Carqueja, H. (2010). *Arte da escritura dobrada que ditou na Aula do Comércio João Henrique de Sousa copiada para instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no ano de 1765 – Comentário, Fac-simile e Leitura*. Lisboa: Edições OTOC.
- Carvalho, J.; Conde, M. e Nunes, R. (2003). "The historical evolution of portuguese management accounting literature". Third Accounting History International Conference, Siena (Itália).
- Cordeiro, J. (1989). *A indústria conserveira em Matosinhos*. Exposição de Arqueologia Industrial. Câmara Municipal de Matosinhos.
- Dória, R. (1914). *Escrituração industrial e mineira*. Aparentamentos, Porto: Tipografia da Escola Raul Dória.
- Dória, R. (1919). *Balanços*. Estudos Comerciais, III série. Porto: Tipografia da Escola Raul Dória.
- Dória, R. (1921). *Escrituração das especialidades*. Estudos Comerciais, V série. Porto: Tipografia Lusitânia.
- Everard Martins, R. (1944/1997). "Ensaio de bibliografia portuguesa de contabilidade". *Revista de Contabilidade e Comércio*, 54 (216), pp. 260-78.
- Faria, A. (2001). "A organização contabilística numa empresa da indústria de conservas de peixe entre o final do século XIX e a primeira metade do séc. XX. O Caso Júdice Fialho". Tese de Mestrado, Universidade do Algarve/Universidade Técnica de Lisboa, Faro.
- Faria, A. (2008). "An analysis of accounting history research in Portugal: 1990-2004". *Accounting History*, 13 (3), pp. 353-379.
- Faria, A. e Guimarães, J. (2010). "A investigação em história da contabilidade em Portugal nas duas últimas décadas". Terceiro Encontro de História da Contabilidade da OTOC, Lisboa e Braga, 17 e 19 de Junho.
- Gomes, D. (2007). "Accounting change in central government: The institutionalization of double entry bookkeeping at the portuguese royal treasury". Tese de Doutoramento, Universidade do Minho.
- Gomes, D. e Rodrigues, L. (2009). "Investigação em história da contabilidade". In Major e Vieira (Ed.), *Contabilidade e controlo de gestão*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 211-239.

- Guimarães, J. (2006). "Ricardo de Sá – um homem da e para a contabilidade". *Revista electrónica infocontab*, 7, pp. 1-44, disponível em www.infocontab.com.pt, acedido em 30/5/2011.
- Guimarães, J. (2007). "Os primeiros livros portugueses sobre contabilidade – comentários ...". *Revista electrónica infocontab*, 21, pp. 1-28, disponível em www.infocontab.com.pt, acedido em 3/5/2011.
- Hernández Esteve, E. (2006). "Um lustro de investigación histórico-contable en España (2001-2005)". *Revista de Contabilidad*, 8 (15), pp. 45-94.
- Lopes Amorim, J. (1929). *Lições de contabilidade geral*, Vol. I. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto.
- Manso-Preto, F. (1907). *Escrituração comercial, industrial e agrícola*. Braga: Cruz e C.^a
- Martins, C. (2010). "A contabilidade monástica no Século XIX: o caso do Mosteiro de Santa Maria de Belém (1833)". Terceiro Encontro de História da Contabilidade, OTOC, Lisboa e Braga, 17 e 19 de Junho.
- Mascarenhas, L. (1915). *Indústrias do Algarve*. Lisboa: Centro Tipográfico Colonial.
- Monteiro, A. e Monteiro, A. (1955). *O guarda-livros sem mestre*, 11.^a ed. actualizada. Porto: Edição dos autores.
- Noel Monteiro, M. (1965). *A contabilidade e o seu mundo*, Vol. I. Lisboa: Portugália Editoria.
- Nunes, J. (1952). *Júdice Fialho e a evolução histórica de Portimão*. Trabalho apresentado na sessão da Casa do Algarve.
- Oliveira, J. (2005). *A contabilidade do Mosteiro de Arouca 1786-1825*. Editora Rirsma.
- Outeiro, J. (1869). *Estudos sobre escrituração mercantil por partidas dobradas*, 2.^a ed. rev. Porto: Tipografia Lusitana.
- Pequito, R. (1875). *Curso de contabilidade comercial*. Lisboa: Liv. Pacheco & Carmo.
- Peixoto, A. (1910). *Tratado teórico e prático – Noções gerais de comércio, contabilidade e escrituração comercial*, 2.^a ed. Lisboa.
- Pereira, E. (1910). *O manual do guarda-livros*. Coimbra: Ed. França Amado.
- A Realidade Júdice Fialho. O Passado e o Presente*, s/d., ed. Comissão Sindical de Júdice Fialho.
- Ribeiro, A.J. (2010). "Instrumentos financeiros na Beneditina Lusitana". VI Jornada de História da Contabilidade, APOTEC/ ISCAC, Coimbra, 4 de Dezembro.
- Rodrigues, L.; Gomes, D. e Craig, R. (2003). "Aula do comércio: Primeiro Estabelecimento de Ensino Técnico Profissional oficialmente criado no mundo?". *TOC*, 34, pp. 46-54.
- Sá, R. de (1903). *Tratado de contabilidade*. Lisboa: Tipografia da Editora.
- Sá, R. de (1912). *Escrituração comercial, teórica e prática para aprender sem Mestre*. Lisboa: Livraria Ferin.
- Santos, L. (1893). *Tratado de contabilidade comercial*. Lisboa: Empresa Literária Fluminense.
- Sequeira, J. (1919). *Novíssimo guia prático de escrituração mercantil ou comercial*. Lisboa.

Silva, F. Gonçalves da (1960). *Contabilidade industrial*, 2.^a edição. Lisboa: Centro Gráfico de Famalicão.

Silva, F. Gonçalves da (1970). *Curiosidades, velharias e miudezas contabilísticas*. Lisboa: Edição do Autor.

Silva, F. Gonçalves da (1995). "Bosquejo duma sucinta história da contabilidade em Portugal". *Revista de Contabilidade e Comércio*, LII (205), pp. 118-128.

ACCOUNTABILITY NA CONTABILIDADE PÚBLICA LOCAL EM PORTUGAL: O CASO DE UM MUNICÍPIO DO DISTRITO DE COIMBRA¹

Claúdio Correia²

claudio.correia@estgoh.ipc.pt

Miguel Gonçalves

mgoncalves@iscac.pt

Maria da Conceição da Costa Marques

conceicao.m@netcabo.pt

Instituto Politécnico de Coimbra (Portugal)

fecha de recepción: 31/03/2011

fecha de aceptación: 14/09/2011

Resumen

El artículo tiene como objetivo proporcionar una visión general de los documentos de rendición de cuentas requeridas del Plan Local de Portugués Contabilidad Oficial de Gobierno Local (POCAL) fiscal en Portugal en 2002. En particular, se pretende poner de manifiesto que en los años 2008 y 2009, el municipio de Oliveira do Hospital (Distrito de Coimbra) presagia un ejemplo a seguir cuando se trata de transparencia de la información a los residentes y otras partes interesadas.

Palabras clave: POCAL; Contabilidad municipal; Contabilidad pública; Informe financeiro; Portugal.

¹ Este texto corresponde *grosso modo* a uma comunicação apresentada pelos autores nas **XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica**, realizadas na cidade de **Córdoba** (Espanha) em 2, 3 e 4 de Fevereiro de 2011 sob o lema "Responsabilidade Social e Inovação nas Fases Recessivas do Ciclo".

² Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital. Instituto Politécnico de Coimbra. Rua General Santos Costa, 3400-124 Oliveira do Hospital, Portugal.

Abstract

The paper pretends to provide a general overview of the documents of financial report required by the Portuguese Official Accounting Plan for Local Government [POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais] in use in Portugal for eight years. In particular, it aims to show that in 2008 and 2009 the municipality of Oliveira do Hospital, in the district of Coimbra, constitutes an example regarding information transparency to stakeholders.

Keywords: Portuguese Official Accounting Plan for Local Government (POCAL); Local government accounting; Public accounting; Financial report; Portugal.

Resumo

O artigo tem como objectivo fornecer uma panorâmica geral dos documentos de prestação de contas das autarquias portuguesas exigidos pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) imposto em Portugal no ano de 2002. Em particular, ele pretende evidenciar que, nos anos de 2008 e 2009, o município de Oliveira do Hospital (distrito de Coimbra) prefigura um exemplo a seguir quando está em causa a transparência da informação aos municípios e demais interessados.

Palavras chave: POCAL; Contabilidade municipal; Contabilidade pública; Relato financeiro; Portugal.

1. Introdução

O Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), apenso ao Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de Fevereiro, cuja obrigatoriedade de implementação se iniciou em 2002, encontra-se generalizadamente aplicado aos 308 municípios portugueses (Carvalho, Jorge e Fernandes, 2006; Carvalho et al., 2010).

Este sistema de contabilidade autárquica assumiu como grandes objectivos a obtenção de informação fiável, oportuna e útil que, complementando a informação sobre a execução do orçamento (prestada numa óptica de caixa), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados do município, possibilitasse uma transparência maior da aplicação dos escassos recursos públicos, maximizando a sua respectiva eficiência, eficácia e economia (Carvalho, Jorge e Fernandes, 2005, 2006; Fernandes, 2007).

Em linhas gerais, são três os subsistemas de informação exigidos pelo POCAL – Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade de Custos. Articulados entre si, devem contribuir para a imagem verdadeira e apropriada das operações da autarquia, mas também para a prestação de responsabilidades aos utilizadores da informação contabilística, principalmente o Tribunal de Contas e os municípios.

No domínio da Contabilidade Autárquica, entendemos relevantes os trabalhos de: (1) Carvalho e Fernandes (1999); e (2) Caiado (1999, 1999a), os primeiros (1) por deixarem claros os pontos de proximidade –mas também as zonas de divergência– entre o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e o POCAL, e o último (2) por destacar os principais aspectos inovadores do POCAL.

Ainda nesta temática, o contributo de Bernardes (2001) revelou-se fundamental, na medida em que procedeu a uma comparação crítica das características preconizadas pelo POCAL em relação ao anterior sistema contabilístico usado pelos municípios, salientando o valor acrescentado daquelas sobre estas. A um nível geral, Monteiro (2001, 2002) e, mais recentemente, Fernandes (2007), em questões relacionadas com a aplicação da *nova* Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), também ajudaram ao acréscimo de conhecimento associado à Contabilidade Pública Autárquica.

Todavia, em termos um pouco mais analíticos, ou seja, em sede de apenas um caso concreto, a literatura já não resulta tão generosa. De facto, tanto quanto tenhamos conhecimento, apenas a investigação de Carvalho e Jorge (2003) foca em especial uma municipalidade – a Câmara Municipal do Porto.

Em termos internacionais, os trabalhos de: Fleischman e Marquette (1987)³; Jones (1985)⁴; Bergevarn e Olson (1989)⁵; e Bourmistrov e Mellemvik (1999)⁶, focaram a sua análise na contabilidade de municípios respectivamente de países como os Estados Unidos, o Reino Unido, a Suécia e a Rússia.

Ora, é aqui que o nosso trabalho pretende ganhar pertinência, visando contribuir para o desenvolvimento do saber associado à Contabilidade Pública, nomeadamente do seu subsector autárquico, por via da análise do cumprimento do dever de reporte dos documentos de prestação de contas de um município em particular - Oliveira do Hospital.

Para além do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2008), doravante referenciado por Carvalho *et al.* (2010), a investigação utiliza como principais fontes de informação os documentos de prestação de contas, relativos a 2008 e 2009, recolhidos por meio de requerimento dirigido em Maio de 2010 ao Presidente da Câmara Municipal de Oliveira do Hospital (as contas foram disponibilizadas em suporte electrónico no dia 1 de Junho de 2010). Também se recorreu a indicadores oficiais do Instituto Nacional de Estatística (INE).

³ Os autores exploraram a contabilidade de municípios do Estado de Ohio, no período 1890 a 1920, porque este Estado foi o primeiro a promover uma contabilidade municipal uniformizada (Sargiacomo e Gomes, 2010).

⁴ A adopção do regime de acréscimo na contabilidade autárquica do Reino Unido, no período de meados do século XIX a meados do século XX, constituiu o objectivo principal da investigação.

⁵ O artigo estuda o desenvolvimento da contabilidade municipal sueca trazido a lume pela reforma da contabilidade pública deste país (fase 1862-1980).

⁶ Os autores, por intermédio de uma investigação realizada em Leninegrado, no período compreendido entre meados da década de 80 e meados da década de 90 do século passado, reúnem evidência sobre o processo de mudança na contabilidade neste município (antes e depois da introdução de novas normas de contabilidade municipal, no ano de 1985).

Com vista à concretização dos objectivos pronunciados, para além da introdução, o texto está organizado em mais cinco secções. Na secção seguinte, são fornecidos tópicos para o enquadramento estatístico e geral da entidade. A terceira secção tratará de elucidar genericamente sobre o dever de reporte das entidades municipais e, na oportunidade da quarta secção, analisar-se-á concretamente as responsabilidades cumpridas neste domínio por Oliveira do Hospital. Questões atinentes ao *plano de prevenção de riscos de corrupção e infracções conexas* (PPRCIC) merecerão importância por ocasião da quinta secção do texto. A finalizar, são apresentadas as conclusões e limitações do estudo, bem como são deixadas pistas para futuros trabalhos de investigação.

2. Breve apresentação do município

O concelho de Oliveira do Hospital é um dos 308 municípios portugueses. Seguindo a classificação de Carvalho *et al.* (2010: 19), os concelhos podem ser agrupados de acordo com a seguinte tipologia: “pequenos, com população menor ou igual a 20.000 habitantes; médios, com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes e grandes, com população superior a 100.000 habitantes”.

Por conseguinte, Oliveira do Hospital, com 21.568 habitantes em 2009⁷ (INE, 2010) consubstancia um município de média dimensão, registando o país, no total, 105 concelhos que respeitam esta taxonomia⁸.

Prosseguindo a análise, a Tabela 1 respiga-nos os seguintes dados caracterizadores das principais variáveis do município em questão, relativizando-as à luz dos indicadores médios nacionais:

Tabela 1. Indicadores estatísticos do município de Oliveira do Hospital (ano de 2008) versus médias nacionais

Variável de Análise	Oliveira de Hospital (2008)	Média Nacional (2008)
População (habitantes)	21.627	34.504
Freguesias	21	13,8 (aprox.)
Dimensão (Km ²)	235	299
Densidade populacional (habitantes/km ²)	92 (aprox.)	115 (aprox.)

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al.* (2010) e Instituto Nacional de Estatística (2010).

⁷ Em 2008 Oliveira do Hospital também ultrapassava 20.000 habitantes, em termos de dimensão populacional - o total de habitantes correspondia a 21.627. Em 2007, ascendia a 21.714. Neste âmbito, em linha com a análise colhida em Carvalho *et al.* (2010), observamos que o indicador não sofre alterações significativas.

⁸ Carvalho *et al.* (2010: 297-306) resumem, em listagem de municípios por habitantes e por ordem de dimensão, os 308 municípios nacionais. Nestes termos, existem em Portugal, com dados reportados a 2008: (a) 23 municípios de grande dimensão (Lisboa encabeça o *ranking*, com 489.562; Setúbal fecha-o, com 124.459); (b) 105 de dimensão média, como antevimos; e (c) 200 concelhos com dimensão populacional pequena (o município do Corvo, nos Açores, na ilha homónima, era aquele que em 2008 registava o menor número de habitantes - apenas 488).

Como principais conclusões da informação acima exposta, retiramos que o município, no que tange à população, dimensão e densidade populacional, apresenta valores abaixo da média nacional.

Numa outra perspectiva, em sede de localização geográfica, Oliveira do Hospital, um dos 17 municípios do distrito de Coimbra, encontra-se limitado a norte pelo concelho de Nelas, a leste por Seia, a sul por Arganil, a oeste por Tábua e a noroeste por Carregal do Sal.

No que se prende com outro aspecto –os serviços desconcentrados do município de Oliveira do Hospital– assinale-se que no que concerne a Serviços Municipalizados⁹ (SM), nenhuma entidade autónoma foi criada pela Câmara Municipal. A mesma constatação pode retirar-se para o caso das entidades do Sector Empresarial Local¹⁰ (SEL).

Queremos com isto dizer que, para efeitos de consolidação de contas, a autarquia de Oliveira do Hospital não possui organismo algum no âmbito de entidades municipais, entidades empresariais locais, entidades empresariais intermunicipais, sociedades anónimas ou sociedades por quotas, com o qual tenha de agregar informação contabilística. Destarte, parece pois poder prognosticar-se não existir num futuro próximo um potencial *grupo autárquico* a carecer de contas consolidadas, em conformidade com a nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), designadamente o seu artigo n.º 6, o qual preceitua que os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do SEL obrigam-se à consolidação do Balanço e da Demonstração dos Resultados por Naturezas.

Neste particular, abra-se um parêntese para referir a publicação muito recente, em 1 de Julho de 2010, da 1.ª orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo, a qual define os requisitos mínimos para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas. Estas normas encontram-se regidas pela Portaria n.º 474/2010 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (cf. Diário da República, 2.ª série –n.º 126– de 1 de Julho de 2010).

3. Dever de reporte nas autarquias locais – documentos exigidos pelo pocal

Identificámos uns quantos títulos para a designação da secção que ora se desenvolve –‘Prestação de Contas’¹¹, ‘Responsabilização’, ‘Accountability’, foram alguns deles. Esta

⁹ Em 2008 existiam apenas 30 Serviços Municipalizados (SM) em Portugal, sendo que cerca de 90% dos municípios não os havia constituído.

¹⁰ No mesmo contexto, havia no nosso país, no final do ano de 2008, 219 entidades do SEL, instituídas em 56% dos municípios portugueses.

¹¹ Uma indicação sobre este assunto é-nos dada por Paixão e Lourenço (1999: 76). Deste modo, “a função de conferência e validação de documentos justificativos apresentados por um Oficial do Recebimento no âmbito da Casa dos Contos [instituição antecessora do actual Tribunal de Contas] chamado a prestar contas por gerência de dinheiros públicos”, assumia a designação de ‘tomar em linha de conta’. Continuando, “tal função consistia no enfiamento dos documentos de uma conta num cordel e, em paralelo, no carregamento das verbas em receita ou despesa. [...] O Rei exerce uma acção de controlo sobre os oficiais do recebimento. Para tal institui a

última abordagem justificava-se sobretudo se levarmos em linha de conta que tem mais de duas centúrias. De facto, segundo Pinho e Sacramento (2009: 1347), “desde o ano 1794 que a nomenclatura *Accountability* consta do *Merriam-Webster’s Collegiate Dictionary* [Inglaterra], com o significado *the quality or state of being accountable; an obligation or willingness to accept responsibility or to account for one’s actions*”.

No entanto, a decisão pendeu para o lado do título epigrafado, por três ordens de razões:

- (1) para além de se observar quais os documentos entregues pela Câmara Municipal de Oliveira de Hospital, pretende-se fundamentalmente dar uma panorâmica global de toda a informação solicitada às autarquias, neste âmbito;
- (2) na esteira de Carvalho, Jorge e Fernandes (2006: 297), concordamos e revemo-nos na sua análise céptica, a respeito da ordem confusa de apresentação de documentos de prestação de contas exigidos pelo POCAL, entendendo os autores que “seria de mais fácil leitura se os mesmos fossem apresentados de acordo com o tipo de informação, por exemplo, (i) informação geral (caracterização da entidade, relatório de gestão); (ii) informação orçamental, (iii) informação financeira e patrimonial (Balanço e anexos) e (iv) informação económica (Demonstração dos Resultados e anexos e mapas síntese do Sistema de Contabilidade de Custos)”;
- (3) somos favoráveis à constatação, absolutamente discutível, de que o termo ‘contas’, *stricto sensu* ou, se quisermos, a expressão ‘prestação de contas’, *lato sensu*, remete-nos para um ideário *quatrocentista*¹², algo esgotado e empobrecido e, de resto, totalmente anacrónico ao espírito moderno que se deseja que a Contabilidade abrace. Ademais, ainda que seja factual que a terminologia ‘prestação de contas’ esteja consagrada em textos oficiais (e.g.: resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto, do Tribunal de Contas), não será também verdade que as entidades têm a obrigação de forma transparente e tempestiva de entregar a quem de direito uma *pandora babélica* de documentos que vão muito além do que simples e redutoras contas?

Em continuação, na Tabela 2 apresentamos os principais documentos exigidos pelo POCAL. De referir também que o Tribunal de Contas, via a supracitada resolução n.º 4/2001, relativa a instruções para organização e documentação de contas de entidades abrangidas pelo POCAL, considera ainda que as entidades a este sujeitas têm a responsabilidade de reportar outros documentos nele não previstos¹³ (os discriminados no anexo I da resolução). Todavia, as instruções agrupam as entidades em dois grupos

obrigatoriedade de prestação de contas, isto é, a apresentação por estes oficiais de comprovativos da sua actuação - livros de receita e despesa demonstrando os movimentos contabilísticos” (*idem: ibidem*). Veja-se também Caiado e Silveira (2010) para uma explicação sobre o significado da locução ‘entrar em linha de conta’. Para um exame rigoroso do que foi a *Casa dos Contos*, siga-se a Rau (1951), ilustre historiadora desta repartição. Para um estudo sintético, consulte-se Rodrigues (2000).

¹² Alusão ao “*Das contas e da escrituração*”, de Frei Luca Pacioli (no original “*De computis et scripturis*”), inserido na *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, título 9, tratado XI (Pacioli, 1494).

¹³ Alguns exemplos: guia de remessa; acta da reunião em que foram discutidas e votadas as contas; norma de controlo interno (e suas alterações) e mapas de fundos de maneio. Para uma exposição detalhada de todos os documentos solicitados pelo Tribunal de Contas, veja-se a resolução n.º 4/2001.

(em função do movimento anual da receita), no que toca ao dever de reporte, tanto dos documentos específicos da resolução n.º 4, como dos previstos no POCAL. Assim;

Tabela 2. Principais documentos de contas exigidos pelo POCAL (distinção 'base de caixa'/'base de acréscimo')

Tipo de Informação	DEVER DE REPORTE	Base de Caixa	Base de Acréscimo
Patrimonial	Balço		X
Económica	Demonstração dos Resultados		X
Orçamental	Mapas de Execução Orçamental:	X	
	.Nota ao Plano Plurianual de Investimentos		
	.Nota ao Orçamento		
	.Notas ao processo orçamental e respectiva execução: despesas e receitas		
	.Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos		
	.Nota ao Mapa de Fluxos de Caixa		
	.Nota ao Mapa de Operações de Tesouraria		
Geral	Caracterização da Entidade	Não aplicável	Não aplicável
Patrimonial e Económica	Notas ao Balço e Demonstração de Resultados:		X
	...		
	.Critérios de Valorimetria		
	.Movimentos no activo imobilizado		
	.Movimentos nas amortizações e depreciações nas rubricas do activo imobilizado		
	.Reavaliações		
Patrimonial e Económica	.Imobilizações em poder de terceiros, implantadas em propriedade alheia e reversíveis		
	.Activos Fixos Reversíveis		
	.Bens em regime de locação financeira		
	.Bens de domínio público não amortizáveis		
	.Entidades participadas		
	.Diferenças materialmente relevantes no activo circulante		
	.Provisões extraordinárias		
	.Dívidas de Cobrança Duvidosa		
	.Dívidas Activas e Passivas respeitantes ao pessoal		
	.Dívidas ao estado em situação de mora		
	.Títulos negociáveis e outras aplicações de tesouraria		
	.Mapa de Provisões		
	.Movimentos nas contas da classe 5		
.Demonstração do CMVMC (inv. Intermitente)			
.Demonstração da Variação da Produção			

	.Demonstração de Resultados Financeiros		
	.Demonstração de Resultados Extraordinários		
Orçamental	Notas à execução orçamental e respectiva execução:	X	
		
	.Modificações Orçamentais		
	.Modificações ao Plano Plurianual de Investimentos		
	.Situação dos contratos		
	.Transferências e Subsídios		
	.Aplicações em activos de rendimentos fixo e variável		
	.Empréstimos		
Geral	Relatório de Gestão	X	X

Fonte: Adaptado de Carvalho, Jorge e Fernandes (2006: 298).

Acresce referir que Caiado e Silveira (2010: 50) anotam um mapa que, certamente por imperícia e obtusidade nossas, não mais vimos reproduzido em escritos que se relacionam com esta problemática do dever de reporte - o balancete do razão antes e após o apuramento de resultados. Contudo, não queremos com isto significar que se trata de tópico desimportante, mas tão só aproximar o nosso ponto de vista da apreciação expressa por Fernandes (2007: 69), no sentido de que, nesta matéria, "... [existe uma] multi-diversidade de *outputs* (mapas orçamentais e mapas patrimoniais), sem que os mesmos correspondam a uma finalidade concreta definida a montante".

Aliás, uma reflexão de teor semelhante vale para o caso do 'relatório de gestão'. O POCAL define a obrigatoriedade de apresentação deste documento, mas todavia não especifica os indicadores que o respectivo deve contemplar, o que prejudica a análise da situação económica, financeira, orçamental e patrimonial de cada autarquia.

Ainda de Fernandes (2007) retiramos importante conteúdo com o objectivo de arrumarmos os diversos utilizadores da informação contabilística autárquica (Tabela 3):

Tabela 3. Utilizadores internos e externos da informação autárquica

Documentos	Tipos de Controlo/Destinatários			
	Político	Jurisdicional	Estatístico	De conformidade processual
Orçamento	AM	TC		DGO; CCDR
Relatórios Trimestrais	AM			DGO; CCDR
Documentos de Prestação de Contas	AM	TC	INE	DGO; CCDR

Fonte: Fernandes (2007: 71).

Legenda: AM: Assembleia Municipal; TC: Tribunal de Contas; INE: Instituto Nacional de Estatística; DGO: Direcção Geral do Orçamento; CCDR: Comissões de Coordenação e Desenvolvimento Regionais.

Por último, refira-se que as entidades autárquicas têm o dever de reportar informação nos edifícios da Câmara e da Assembleia Municipal e no seu sítio da *Internet*, informação de carácter previsional e os documentos de prestação de contas.

4. Dever de reporte - evidência empírica do município de Oliveira do Hospital

Clarificados que estão alguns conceitos que reputamos de inegável interesse para a temática que aqui nos preenche, será pertinente reflectirmos agora sobre os documentos produzidos pela Câmara Municipal de Oliveira do Hospital relativamente aos quais nos foi permitido o acesso, mediante pedido formulado por requerimento dirigido ao senhor Presidente da Câmara, como disséramos.

Neste sentido, a Tabela 4 sintetiza a informação recebida, classificando-a sob diferentes perspectivas cuja designação é de nossa autoria:

Tabela 4. Documentos ao abrigo do dever de reporte disponibilizados por Oliveira do Hospital (ano 2008 e 2009)

Oliveira do Hospital (anos 2008 e 2009)	Dever de Reporte	
	Documentos previsionais	Documentos históricos
Perspectiva Patrimonial e Económica da Entidade		Balanço (B)
		Demonstração dos Resultados (DR)
		Anexos ao B e à DR
Perspectiva do Acompanhamento Orçamental da Entidade	Orçamento	Mapa de Execução Orçamental da Despesa
		Mapa de Execução Orçamental da Receita
		Mapa de Fluxos de Caixa
		Anexos aos Mapas Orçamentais
Perspectiva do Acompanhamento da Execução de Investimentos	Plano Plurianual de Investimentos (PPI)	Mapa de Execução Anual do PPI
Perspectiva de Controlo Externo da Legalidade e Transparência Informativa		Acta de Aprovação das Contas
		Norma de Controlo Interno da Entidade
		Resumo dos Diários de Tesouraria
Perspectiva de Análise Global da Eficiência da Gestão Autárquica		Relatório de Gestão

Fonte: Elaboração própria.

Pode levantar-se ainda um ponto de discussão em torno da dupla exigência requerida ao executivo autárquico por parte do órgão deliberativo (Assembleia Municipal) relativa à (1) apresentação das contas e, ainda, (2) à entrega de relatórios trimestrais da actividade financeira (alínea e) do n.º 1 do artigo 53.º da Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro).

De acordo com Fernandes (2007: 71), “além daquela exigência o município deverá, ainda, do ponto de vista da legalidade administrativa, reportar os dados da sua actividade financeira ao Ministério da Administração Interna (Direcção Geral das Autarquias Locais e Comissões de Coordenação de Desenvolvimento Regional)”.

Tanto quanto nos foi possível apurar, a Câmara Municipal de Oliveira do Hospital cumpriu escrupulosamente as obrigações concernentes aos dois últimos parágrafos e, em matéria de disponibilização dos documentos afixados nos lugares de estilo camarários e simultaneamente divulgados via *Internet*, também a edilidade constitui um exemplo de total transparência que aqui convém frisar.

5. Plano de prevenção de riscos de corrupção e infracções conexas (PPRCIC)

A questão exclusiva desta secção relaciona-se, no essencial, com o cumprimento da recomendação¹⁴ do Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), órgão a funcionar junto do Tribunal de Contas (o Presidente é o mesmo) e criado pela Lei n.º 54/2008, de 4 de Setembro. No âmbito da Lei n.º 54/2008 os municípios estão obrigados ao cumprimento das recomendações do CPC. Na prática esta recomendação do CPC pode entender-se como um complemento ao POCAL, mais concretamente ao Sistema de Controlo Interno por ele fixado (capítulo 2, secção 9: ‘Considerações Técnicas – Controlo Interno’).

Nestas condições, de acordo com Carvalho *et al.* (2010) foram 222 os municípios que em 2008 apresentaram o PPRCIC. Vale a pena concluir que Oliveira do Hospital foi um deles e que essa documentação encontra-se acessível no sítio da Câmara Municipal.

6. Conclusões, limitações e sugestões para futuras pesquisas

Um dos principais contributos do artigo relaciona-se com a constatação da má arrumação do POCAL no que respeita aos documentos de prestação de contas pedidos aos municípios portugueses a que, sob o nosso ponto de vista, a Resolução n.º 4/2001 do Tribunal de Contas não veio colocar ordem.

Contudo, a Câmara Municipal de Oliveira do Hospital assume um comportamento muito satisfatório neste domínio, na medida em que apresenta documentos históricos e previsionais que a colocam bem posicionada numa óptica de *accountability*.

¹⁴ Recomendação n.º 1/2009, publicada no DR, II Série, n.º 140, de 22 de Julho, a qual tenta seguir as orientações da União Europeia e da Organização das Nações Unidas, em matéria de combate à corrupção.

De facto, o trabalho permitiu-nos concluir que a entidade cumpriu na íntegra as diferentes perspectivas relacionadas com o seu dever de reporte, a saber: (i) perspectiva patrimonial e económica; (ii) perspectiva do acompanhamento orçamental; (iii) perspectiva do acompanhamento da execução dos investimentos; (iv) perspectiva do controlo externo da legalidade e transparência informativa; e (v) perspectiva da análise global da eficiência da gestão autárquica.

Algumas limitações devem ser apontadas na realização deste estudo. Primeiro, uma análise sustentada de indicadores estatísticos remetidos ao INE permitiria verificar se também neste capítulo as exigências informativas foram cumpridas. Por outro lado, algumas conclusões apresentar-se-iam mais robustecidas se os anos económicos em análise dissessem respeito a um período de tempo mais alargado, por exemplo, um quinquénio.

Contudo, ao longo da investigação, procurou-se abrir caminho para novos trabalhos numa área com grandes carências e de elevado interesse para opinião pública em Portugal.

Nesta perspectiva, considera-se que seria interessante: (1) a análise do dever de reporte de um *grupo autárquico*, isto é, um município com entidades do SEL e SM, agora que as primeiras instruções que visam complementar o POCAL nesta matéria começam a ser publicadas (cf. a Portaria n.º 474/2010, de 1 de Julho); e (2) o estudo do cumprimento do dever de reporte de um dos 23 municípios portugueses de grande dimensão, no sentido de aferir o respectivo grau de conformidade com o POCAL.

Bibliografia

- Bergevarn, L.E. e Olson, O. (1989). "Reforms and myths – A history of Swedish municipal accounting". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2 (3), pp. 22-39.
- Bernardes, A. (2001). *Contabilidade pública e autárquica – POCP e POCAL*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA).
- Bourmistrov, A. e Mellemvik, F. (1999). "Russian local governmental reforms – autonomy for accounting development?". *European Accounting Review*, 8 (4), pp. 675-700.
- Caiado, P. (1999). "O POCAL - Aspectos inovadores". *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 404, pp. 142-144.
- Caiado, P. (1999a). "O POCAL - Aspectos inovadores". *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 405, pp. 182-184.
- Caiado, P. e Silveira, O. (2010). "Elaboração da prestação de contas intercalar nas entidades públicas - um contributo". *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, 118, pp. 49-52.
- Carvalho, J. e Fernandes, M.J. (1999). "Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - algumas semelhanças e diferenças". *Jornal de Contabilidade*, 265, pp. 105-108.

- Carvalho, J.; Fernandes, M.J.; Camões, P. e Jorge, S. (2010). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008*. Edição da OTOC.
- Carvalho, J. e Jorge, S. (2003). "Governmental accounting in Portugal and the information disclosed on cash and accruals bases: the case of Porto municipality". *26th Annual Congress of the European Accounting Association*, Sevilha.
- Carvalho, J.; Jorge, S. e Fernandes, M.J. (2005). "Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting in Portuguese Local Government". *29th Annual Congress of the European Accounting Association*, Göteborg.
- Carvalho, J.; Jorge, S. e Fernandes, M.J. (2006). "Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses". *Jornal de Contabilidade* 354, Setembro, pp. 296-301. Comunicação apresentada no 3.º Congresso Nacional da Administração Pública, Instituto Nacional de Administração, Lisboa, Novembro de 2005.
- Fernandes, M.J. (2007). "Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido". *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos (Polytechnical Studies Review)*, 8, pp. 67-96.
- Fleischman, R.K. e Marquette, R.P. (1987). "Municipal Accounting reform c. 1900: Ohio's progressive accountants". *Accounting Historians Journal*, 14 (1), pp. 83-94.
- INE (2010). Instituto Nacional de Estatística. Disponível em http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_unid_territorial&menuBOUI=13707095&contexto=ut&selTab=tab3 [acesso: 17-06-2010].
- Jones, R.H. (1985). "Accruals accounting in U.K. local government: a historical context for continuing controversies". *Financial Accountability and Management*, 1 (2), pp. 145-160.
- Monteiro, S. (2001). "Tendências actuais da Contabilidade Pública". *Revista de Contabilidade e Comércio*, 229, pp. 213-233.
- Monteiro, S. (2002). "Tendências actuais da Contabilidade Pública". *Revista de Contabilidade e Comércio*, 230, pp. 459-479.
- Pacioli, L. (1494). *De las cuentas y las escrituras*. Título Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, Venecia. Estudio introductorio, traducción y notas por Esteban Hernández Esteve con una reproducción fotográfica del original (1994). Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- Paixão, J.C. e Lourenço, M.A. (1999). "Tomar em linha de conta". *Jornal de Contabilidade*, 264, pp. 76-78.
- Pinho, J. e Sacramento, A. (2009). "Accountability: já podemos traduzi-la para o português?" *Revista de Administração Pública*, 43 (6), pp. 1343-1368.
- Portugal (1999). *Decreto-Lei n.º 54-A/1999*, de 22 de Fevereiro. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- Portugal (2001). *Resolução n.º 4/2001*, de 18 de Agosto. 2.ª Secção do Tribunal de Contas – Instruções para a organização e documentação das contas das Autarquias Locais e

entidades equiparadas, abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Publicada em Diário da República, II série, n.º 191, 18 de Agosto de 2001.

Portugal (2002). *Lei n.º 5-A/2002*, de 11 de Janeiro. Altera a Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, que estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias.

Portugal (2007). *Lei n.º 2/2007*, de 15 de Janeiro. Lei das Finanças Locais (LFL).

Portugal (2008). *Lei n.º 54/2008*, de 4 de Setembro. Cria o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC).

Portugal (2009). *Recomendação n.º 1/2009* do Conselho de Prevenção e Corrupção (CPC), de 1 de Julho, sobre planos de gestão de riscos de corrupção e infracções conexas. Publicada no *Diário da República, 2.ª série — N.º 140 — 22 de Julho de 2009*.

Portugal (2010). *Portaria n.º 474/2010*, de 1 de Julho. Gabinete do Ministro das Finanças e da Administração Pública. Aprova a orientação n.º 1/2010 "Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo".

Rau, V. (1951). *A casa dos contos*. Coimbra: Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra, Instituto de Estudos Históricos Dr. António de Vasconcelos.

Rodrigues, M. Benavente (2000). "Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761 sobre a extinção dos Contos e a criação do Real Erário". *Revista de Contabilidade e Comércio*, 226, pp. 361-414.

Sargiacomo, M. e Gomes, D. (2010). "Accounting and accountability in local government: contributions from accounting history research". *6th Accounting History International Conference - 'Accounting and the State'*, August, Wellington, New Zealand.

A ESCRIPTURAÇÃO COMMERCIAL E BERNARDO MOREIRA DE SÁ

Matilde Estevens¹
matstevens@sapo.pt

APOTEC-Lisboa

fecha de recepción: 26/07/2011
fecha de aceptación: 14/09/2011

Resumen

La pasión por la enseñanza y por la historia han sido el norte de una dilatada vida de trabajo. Bernardo Valentim Moreira de Sa (1853-1924), célebre compositor de música clásica, escribió también sobre *Escripturação Comercial*. Del descubrimiento de su obra y del encuentro con su nieta, la violoncelista Madalena Sá e Costa surgió el trabajo "A escripturação commercial e Bernardo Moreira de Sá".

De carácter práctico, es un capítulo del libro *Guia de correspondência e escripturação commercial*, cuya primera edición es de 1878. Destinado a profesionales de la contabilidad, merece la pena ser conocido por el valor de la obra, la perfección de la escritura y las cualidades humanas que de él emanan: trabajo, conocimiento y ética. Bernardo Moreira de Sá, con su cultura, su conocimiento, sus valores y sus hechos superó la idea preconcebida del hermetismo de la Contabilidad.

Palabras clave: Contabilidad; Saber; Trabajo; Rigor; Ética.

Abstract

The passion for teaching and history have been the north of an already experienced professional life.

I heard that Bernardo Valentim Moreira de Sá (1853–1924), a celebrated cultivator of classical music had written about *book-keeping*.

Surprise of the need to know him the action was. The discovery of the work and the meeting with his grand-daughter, the violoncelist Madalena Sá e Costa.

It appeared the writing "*Book-keeping and Bernardo Moreira de Sá*".

From a practical versa chapter of the "*Guia de correspondência e escripturação commercial*", with the first edition in 1878.

¹ Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC, Rua Rodrigues Sampaio, 50, 3º E, 1169-029, Lisboa.

Aimed at professional accounting practice, his message is the dignity of Man. In a crystalline portuguese, we are led to a large comprehensive travel where the rigor of cross-language is the “business writing and knowledge related” to human life and what she holds most dear: the honour as a result of knowledge, labor and moral and ethical behavior. Then, after Bernardo Moreira de Sá is the Man who, with his culture, knowledge, value and action opened, winning the prejudice of the hermetic accounting books.

Keywords: Accounts; Knowledge; Labor; Rigour; Ethical.

Resumo

A paixão pelo ensino e pela história têm sido o norte de uma já experimentada vida de trabalho. Ouvi que Bernardo Valentim Moreira de Sá (1853–1924), celebrado cultor de música clássica, escrevera sobre *Escreituração Comercial*. Da surpresa ao fascínio para o conhecer foi a acção. A descoberta da obra e o encontro com sua neta a violoncelista Madalena Sá e Costa. Surgiu o escrito “*A escreituração commercial e Bernardo Moreira de Sá*”. De carácter prático, constitui o capítulo de um livro o *Guia de correspondência e escreituração commercial*, com primeira edição em 1878. Destinado a profissionais de contabilidade práticos, vale a pena ser conhecido pelo valor da obra, o primor da escrita e qualidades humanas que dele emanam: trabalho, conhecimento e ética. Depois Bernardo Moreira de Sá, o Homem. Com a sua cultura, saberes, valores e acção, venceu o preconceito da *hermética contabilidade*.

Palavras chave: Contabilidade; Saber; Trabalho; Rigor; Ética.

Introdução

Corria o ano de 1878. Em Portugal a profissão contabilística vivia com as estruturais insuficiências e a tradicional divergência entre o conhecimento teórico e o prático, que o fraco índice de escolaridade da população acentuava.

Urgia agir. Formar profissionais com informação transversal à actividade comercial, ainda que na vertente prática. Os recursos foram paulatinamente surgindo. Inicialmente com a publicação de livros de baixo custo e, já mais tarde, durando sensivelmente até meados dos anos setenta do séc. XX, a formação dada por *escolas práticas* e os *cursos por correspondência*.

Um já consistente interesse por este assunto permite que apresente o *Guia de correspondência e escreituração commercial compilado por B. Moreira de Sá*², que ocupa um lugar ímpar, no universo em apreciação.

² “*Guia de correspondência e escreituração commercial compilado por B. Moreira de Sá*”, (1878), Ed. Livraria Universal de Magalhães e Moniz, Porto.

Assente numa boa estrutura, sintético, escrito com clareza e rigor linguístico, didacticamente expresso, é transversal no que ao comércio respeita. Da obra relevam ainda o apelo à *cultura*, à prática de *valores éticos e morais*, à *dignidade* e à *responsabilidade no trabalho*.

Admite-se que o livro tenha aberto caminhos a quem o estudou. Quem sabe até se terá desenvolvido a necessidade de ir mais longe num firme propósito de honrada conquista social?

A sinopse que se apresenta, norteadas pelas palavras chave *contabilidade*, *saber*, *trabalho*, *rigor* e *ética*, condicionada ainda pela determinante, *história da contabilidade*, obriga a relevar primordialmente a "*escripturação commercial*"³, seguindo-se-lhe as matérias complementares: o *suporte da escripturação comercial* (vg. *correspondência*, *taboas de moedas*, *pesos e medidas*, *glossário*), a apresentação de *Bernardo Moreira de Sá*, e, por fim, as *Conclusões*.

Nota-se ainda que: 1) o texto, por decisão própria não observa o *Acordo Ortográfico da Língua portuguesa* actualmente em vigor; no decurso da exposição nas citações respeitantes ao "*Guia...*", respeitou-se a grafia original

1. O contexto

O livro destina-se aos profissionais que até grande parte do séc. XX, se designavam por "*peçoal de escritório*", justificando-se a sua publicação pela "*falta de um bom livro de correspondência commercial ... análogo aos que tão bom exito teem visto nas grande Praças estrangeiras ...*"⁴.

No que à *escripturação* respeita e cuja temática absorve cerca de 20% da obra, procura dirimir as fragilidades dos que, possuindo noções de contabilidade, dispunham, no campo prático, de conhecimentos insuficientes ou nulos.

A concretização daquele propósito traduziu-se na apresentação de "uma colecção d'exercícios práticos sobre a escripturação de variadas operações comerciais", ainda que se não pudessem "desenvolver ... principios theoricos da sciencia da contabilidade"⁵, nem ... maior extensão e variedade dos exercícios apresentados..."⁶.

Quanto ao *sistema de registo contabilístico* utilizado optou-se pelo das "*partidas dobradas*", por ser:

³ O autor deste capítulo conforme opinião dos editores (Advertência) foi, o prestigiado "Snr. José Maria d'Almeida Outeiro, cujo nome é sufficiente garantia da sua boa execução".

⁴ Op. cit. in "Advertencia".

⁵ O autor distingue entre ciência e prática contabilística o que revela já um posicionamento avançado. Ainda no Portugal de hoje há quem discuta a questão. Lembrem-se no entanto os reputados Professores Jaime Lopes de Amorim e Gonçalves da Silva, que a consideraram ciência, distinguindo-lhe os campos de acção – a teoria e a prática. Ciência e técnica fazem parte de um todo, que é a Contabilidade.

⁶ Op.cit. p. 442.

*“utilizado nas principais casas comerciais;
... o de maior qualidade;
...
o que, pelos seus princípios invariáveis, regras fixas e exactos, se torna digno de estudo”⁷,
...
exigir conhecimento suficiente para se poder entender”.*

Em face do exposto informa que para se *“redigir um artigo de qualquer operação, deve sempre nelle consignar-se a relação de duas acções resultantes”* –uma das quais é *devedora* e a outra *credora*– como se ilustra:

ASSENTO	FACTO
<i>Pedro deve a Paulo</i>	<i>Pedro compra Mercadoria a Paulo</i>
<i>Paulo deve a Pedro</i>	<i>Quando Pedro vende mercadoria a Paulo</i>
<i>Pedro a Mercadorias</i>	<i>Venda feita por Pedro a Paulo</i>
<i>Mercadorias a Pedro</i>	<i>Quando da venda que Pedro fez temos que ser debitados</i>
<i>Caixa a Mercadorias</i>	<i>Vendemos Mercadorias a Pedro e recebeu-se em dinheiro</i>
....	...

Fonte: Adaptado op. cit. pp. 442-445.

CONTAS E ESCRITURAÇÃO – As operações comerciais implicam a abertura de contas, nomeadamente *Caixa, Mercadorias, Letras a Receber* e *Letras a Pagar*:

<i>Conta</i>	<i>Natureza das operações</i>
<i>Caixa</i>	<i>Para recebimento e pagamento em dinheiro</i>
<i>Mercadorias</i>	<i>Para compra e venda de fazendas</i>
<i>Letras a Receber</i>	<i>Para entrada e saída de letras por saque, cedência e cobrança</i>
<i>Letras a Pagar</i>	<i>Para saída e entrada de letras por aceite e pagamento</i>

Fonte: Op. cit. pp.445-446.

Completa a exposição classificando as **CONTAS** nas classes - **ESPECIAIS** e **PRÓPRIAS** e define-lhes o âmbito:

CONTAS ESPECIAIS

1. Aquelas em que se registam os valores comerciais - **“=MERCADORIAS⁸, CAIXA, LETRAS A RECEBER E LETRAS A PAGAR”**, sendo portanto, aquelas que poderão vir a

⁷ Ibd.

modificar “os valores componentes do capital inicial, ... as transformações e o resultado final de tais valores”.

2. As que se abrem aos indivíduos devedores e credores do negociante, ou seja as **CONTAS PARTICULARES**.

CONTAS PRÓPRIAS

1. A conta que regista os lucros e prejuízos = **GANHOS E PERDAS**;

2. A conta que inscreve o fundo do negocio, = **CAPITAL**.

Por fim nota-se que para cada conta apresentada se indica o seu processo de movimentação e entende o autor, que pela resolução de problemas as dúvidas subsistentes acabarão por ser eliminadas.

LIVROS

O título reporta para os art.ºs. 219º, 220º e 221º do Código Comercial em vigor (Ferreira Borges)⁹, que obrigam à existência dos livros *Diario*, *Copiador de cartas* e o *Registro de balanços*¹⁰:

Livros obrigatórios

Diário – é o livro em que o comerciante “escriptura dia por dia, por ordem da data, sem lacunas, entrelinhas ou transportes para a margem as suas dívidas ...operações mercantis, ... negociações. Aceites ou endossos de letras, ... em geral tudo o que receber ou pagar, seja qualquer que for o título”.

Copiador de cartas - para ele se copiam “em continuação de datas, todas as cartas commerciaes que o commerciante escrever”.

Registro de Balanços – este livro “é onde se lança o balanço do activo e passivo que o commerciante é obrigado a dar nos tres primeiros mezes de cada anno”.

Livros facultativos

Razão - considera ser essencial, por permitir, estando regularmente escriturado, conhecer a situação de qualquer conta e “transportando-se para ele os artigos do

⁸ Nota 2, p. 453: “É debitada também pelos gastos de transporte, direitos, ou outros quaesquer que concorram para a elevação do custo das fazendas, assim como por aqueles que diminuem o preço da venda”.

⁹ Op. cit. p. 455.

A legislação commercial que se lhe segue é o Código Commercial de Veiga Beirão, promulgado por Carta de Lei de 28 de Junho de 1888. Virá a tornar obrigatórios (art.ºs. 29º a 32º - Tít. IV) O Inventário e Balanços; Diário; Razão; Copiador. O § único do art.º. 31, estabelece que no caso das sociedades é ainda obrigatório o livro de Actas. Já mais tarde, no âmbito das alterações legislativas próprias da dinâmica do tempo refere-se a título de exemplo o Dec.n.º. 19490, de 21 de Março de 1931 que fixa entre outras exigências as respeitantes aos comerciantes que vendam por grosso ou a revendedores a obrigatoriedade de terem os livros *copiador de facturas* respeitante às vendas a prazo e um *registo de extractos*.

¹⁰ Op. cit. p. 455.

Diario ... segundo os títulos d'esses artigos, distribuindo-se por cada uma as sommas respectivas e em relação ao debito e credito separadamente".

Memorial, Borrador ou ainda **Correntes** - *é um livro de uso facultativo, mas não é despidiendo; nele se anotam "todos os negócios á medida que se vão realizando, as operações que nos hão-de servir de exercício para a escripturação do Diario"*¹¹.

Como nota complementar revela a possibilidade de utilização de outros livros facultativos, os *Livros auxiliares*, destinados à escripturação de operações especiais e de modo mais pormenorizado; depende o seu número, consequentemente, da especificidade e dimensão do negócio.

Conclui informando que pela característica prática do *Guia* os registos contabilísticos exemplificados respeitam apenas à escripturação do *Memorial, Diario e Razão*.

2. Escripuração dos livros

A análise do conteúdo em título revela suficiência quanto ao número e diversidade das operações seleccionadas. Em face do objectivo a atingir, há que aplicar a "teoria" à "prática". Para o efeito são apresentadas duas entidades fictícias, as empresas *Julio Sampaio* e a *Sampaio & Costa*, identificados seguidamente.

2.1. Particularidades

OBJECTO DA ACTIVIDADE

É a comercialização de produtos vînicos e outros, realizada nos mercados interno e externo.

TIPO DE EMPRESA

Julio Sampaio, é comerciante em nome individual, com actividade iniciada em 1 de Dezembro de 1877 e capital de 10:000\$000.

Sociedade Sampaio & Costa

São sócios Julio Sampaio e Bento da Costa. Constituiu-se em 2 de Janeiro de 1878, por escritura "num tabelião" e nela estão definidas as condições de realização do capital social, a partilha dos resultados (lucro/prejuízo) e a dissolução:

Realização do capital

- 1. A parte de Júlio Sampaio: foi feita por **transferência** dos valores activos e passivos da sua actividade comercial, **inventariados** a 31 de Dezembro de 1877;*
- 2. A parte de Bento da Costa, foi realizada em **dinheiro**.*

¹¹ Op. cit. p. 457.

Dissolução da sociedade

1. A **Sampaio & Costa** dissolveu-se em 31 de Março de 1878 por acordo entre as partes, sucedendo - se - lhe, para cumprimento das obrigações legais, as operações de liquidação e de encerramento. Os registos contabilísticos até ao encerramento, concluíram-se em 18 de Abril do mesmo ano.
2. A **divisão** dos bens e a **partilha** dos resultados, foram efectuadas de acordo com o expresso no acto de constituição.

2.2. A Escrita de Júlio Sampaio

A actividade do negociante desenvolve-se durante o mês de Dezembro, com as correspondentes operações comerciais, nomeadamente: *aquisição de mobiliário, compra e venda de mercadorias* (a dinheiro e a crédito), *depósito* em bancos e *pagamentos diversos*, incluindo o de ordenados.

Seguem-se os exemplos do registo contabilístico de algumas das operações, verificando-se que observam os pressupostos exigidos.

MEMORIAL

O *Memorial, Borrador* ou ainda *Correntes* – É o livro em que se anotam “*todos os negócios á medida que se vão realizando, as operações que nos hão-de servir de exercício para a escripturação do Diario...*”¹²:

MEMORIAL

1 de Dezembro de 1877

Importância em dinheiro com que é constituído o meu capital commercial ...10:000\$000

“No estabelecimento duma escripturação, começa-se sempre por se registarem os valores activos e passivos que compõem o capital do negocio”.

.... Neste caso há a “*conta de Capital, que é creditada, em contra-partida das contas que inscrevem os valores activos, e debitada em contra-partida das contas que inscrevem os valores passivos*”.

“Vide Diario, artº. Nº.1...”

“Comprei a Lopes Guimarães 50 pipas de vinho a razão de 60\$000 réis cada pipa, dando-lhe em pagamento:

Em dinheiro	2:880\$000	
Em 2 milheiros d'arcos de ferro	120\$000	3:000\$000

Vide Diario, art. 10º¹³.

¹² Op. cit. p. 457.

¹³ Ibd. p. 460.

DIÁRIO

O tipo de riscado utilizado é sensivelmente idêntico ao de hoje. Tem quatro colunas, destinadas à inscrição do *número dos fólhos do Razão*, *nome das Contas*, *histórico do assento* e *importância*, devendo observar-se os seguintes preceitos:

- 1) *Registo por ordem cronológica dos factos corridos;*
- 2) *Numeração sequencial dos assentos¹⁴;*
- 3) *Título das contas em letra bastarda;*
- 4) *Descrição da operação de modo claro e conciso;*
- 5) *Colunas – na da esquerda inserem-se os números dos fólhos do Razão (na 1ª. o da conta/contas debitadas; na 2ª, os da conta/contas creditadas);*
- 6) *Desde que haja apenas uma conta debitada e outra creditada, liga-as a expressão a (vg. Caixa a Capital) e havendo uma debitada e várias creditadas e reciprocamente, a forma de ligação é diversos (vg. Balanço de Saída a Diversos e Diversos a Balanço de Saída).*

Uma nota a relevar prende-se com o número de lançamentos efectuados que deverá corresponder à totalidade dos factos ocorridos, incluindo pois os assentos de **abertura** e os de **encerramento**.

Seguidamente ilustra-se com alguns registos de modo de passagem do **Memorial** ao **Diário**:

DIARIO

Porto, 1 Dezembro de 1877

		1)	
1	1	Caixa a Capital Importancia em metal que constitue o meu capital commercial.....	10:000\$000
...
3		10) Mercadorias a Diversos Pela compra a Lopes Guimarães de 50 pipas de vinho, cujo pagamento effectuei como segue:	
	1	a Caixa Dinheiro2:880\$000	
	3	a Mercadorias 2 milheiros d'arcos de ferro a 60\$000 réis..... <u>120\$000</u>	
			3:000\$000

Fonte: Adaptado de Sá op. cit. pp.476-477.

¹⁴ É feita imediatamente a seguir à data e na coluna em que se inscrevem os nomes das contas e o histórico; indica, que esta numeração é facultativa e aqui apenas se faz para ilustrar as explicações dadas no *Memorial*, livro que actualmente está em desuso.

RAZÃO

Quanto a este livro diz-se que “O transporte dos artigos do *Diario* para as contas do *Razão* é simplicissimo, e bastará confrontar os artigos do *Diario* com os lançamentos no *Razão* ...”¹⁵:

1. *Abrem-se no Razão* as contas que cada artigo do *Diario* inscreve como devedoras e credoras...à medida que esses artigos se vão escripturando;
2. *Lança-se no debito da conta que é debitada e no credito da que é creditada, a importancia do artigo,*
3. **Lançamento a débito:** *escrevendo a data, o título da correspondente conta credora, precedido da preposição A; o número da pagina do Diario em que a conta foi escripturada, o fólho do razão da conta credora e a importância.*
4. **Lançamento a crédito:** *inscrevem-se a data, título da conta devedora precedido da preposição de, número de “pagina do Diario”, folio referencia da conta do devedora no razão e importância.*

Com base nos assentos apresentados (n^{os}. 1 e 10), para os livros *Memorial* e *Diário* que originaram as contas *Caixa*, *Capital* e *Mercadorias*, vem a sua passagem ao *Razão*:

CAIXA*

Fólio1

1877																			
Dezembro	1	A Capital	1	1	10:000\$000														

CAPITAL*

						1877													
						Dezembro	1	Da Caixa	1	1	10\$000\$000								

MERCADORIAS*

Fólio 3

1877						1877													
Dezembro	12	A Diversos	2	-	3:000\$000	Dezembro	12	De Mercadorias	2	3	120\$000**								

Fonte. Sá, Bernardo, op. cit. p.487-490.

*Observa-se que o número do fólho das contas de Caixa e Capital é o mesmo, porquanto se adoptou o preceito de incluir mais do que uma conta num mesmo fólho do Razão.

** A justificação desta importância pode ser apreciada no assento n^o. 10 de Diário (fl. anterior).

Apresentados que foram exemplos de *escripturação* nos livros *Memorial*, *Diário* e *Razão*¹⁶, verifica-se que no final desse mês (31/12) se elaborou o *Balanço de conferência* e se procedeu ao *apuramento de resultados*, ao *Inventário* e ao normal *encerramento* da escrita. Os saldos apurados vão constituir a participação de Júlio Sampaio no capital da sociedade *Sampaio & Costa*, constituída por escritura em 2 de Janeiro de 1878.

¹⁵ Adaptado op. cit. pp. 485, 486/7 e 490/491.

¹⁶ É aconselhável a uma boa organização que elabore um índice das contas do Razão. No caso presente, op. cit. p. 500, fez-se a ordenação das contas por ordem alfabética.

No que ao **controlo** respeita, extensivo a todas as escritas, foi observada a regra imposta pelo sistema de registo do sistema das **partidas dobradas**, que obriga:

À igualdade entre as somas dos débitos e as dos créditos e entre as dos saldos devedores e dos saldos credores, a designada *equação geral da contabilidade*¹⁷:

$$D=C \text{ e } Sd=Sc$$

Recomenda que para efeitos de controlo se elaborem, no final de cada mês, o *balanço de conferência* (ou de *verificação*), os hoje correntemente designados por *balançetes de verificação*, a que se seguem, no final do período económico (em Portugal em regra com reporte a 31/12), o **"Inventário do activo e passivo"** e o **Balanço**.

Caso haja divergências entre os valores inventariados e os registados estabelece que as correcções serão efectuadas na conta de **Ganhos e Perdas**¹⁸.

Em face do exposto, para confirmação da aplicação das regras de controlo aconselhadas incluem-se os documentos *Balanço de conferência* e o *Inventário*, reportados à data de 31 de Dezembro de 1877 (Anexo I).

2.3. A escrita de Sampaio & Costa

A análise do conteúdo da *escrita* de *Sampaio & Costa* comparativamente à de *Júlio Sampaio* permite concluir que aquela apresenta maior diversidade e volume de operações. Está pois conforme, com o objectivo prático do *Guia*, que procura formar informando.

Porém observa-se que contrariamente aos registos do negociante *Julio Sampaio* as peças contabilísticas "*Balanço de conferencia, Balanço geral e Inventário do activo e passivo*"¹⁹ não foram elaboradas na *Sampaio & Costa*.

¹⁷ D= Débito; C= Crédito; Sd= Saldo devedor; Sc= Saldo credor.

Decorre do principio em que assenta o sistema de registo contabilístico das *partidas dobradas*, apresentado por Luca Paccioli na sua *Summa* (1495), o apresentou tendo-se baseado, como informa, no *método veneziano*.

¹⁸ No exemplo dado as contas afectadas são Mercadorias e Mobiliário, que respectivamente se debitam e creditam em contrapartida da conta de Ganhos e Perdas, a crédito (ganho) e a débito (perda).

Uma questão a reter é a dinâmica da mudança que pode afectar não apenas o nome das contas como também o seu modo de movimentação, objectivando a melhoria da qualidade da informação financeira. Assim cumprindo o disposto na *Normalização Contabilística* aquela conta designada por *Resultados* recebe a débito os saldos das contas de Custos (Gastos) e a crédito as de Proveitos (Ganhos), por movimento indirecto pois não se defende a movimentação directa nas contas afectadas.

¹⁹ Note-se que cada caso é um caso particular. Existiram e (existem) na profissão contabilística pessoas que não presenciaram a vida empresarial nas fases de constituição, transformação e liquidação de empresa. Hoje dada a *globalização económica* e a dinâmica que imprime talvez sejam mais comuns a constituição, transformação e a dissolução das entidades empresariais.

Relativamente a esta *falha* e atendendo a que no todo que é a *escrituração commercial* se *cumprem os objectivos propostos*, considerados o prestígio profissional e social dos intervenientes na elaboração do *Guia* admite-se que a lacuna tenha sido propositada: talvez para obter um melhor rendimento, porquanto fornecendo a base, seria possível atingir o conhecimento mais complexo, permitindo uma *opinião crítica e perante a falha colmatá-la*, elaborando a documentação em falta.

Efectivamente sendo o *trabalho*, a *valorização pessoal*, a *informação* e o *saber* atributos vivenciais dos nossos considerados autores, não choca que pretendam de terceiros comportamento idêntico. Todos saem valorizados.

Aqui chegados e para que, cada um por si possa ajuizar o se possa ajuizar a obra em discussão, segue-se a apresentação do *índice* do capítulo *Escrituração commercial*:

"ÍNDICE	
<i>Introdução</i>	441
<i>Escrituração dos livros de Júlio Sampaio</i>	457
<i>Memorial</i>	457
<i>Balanço de conferencia</i>	468
<i>Balanço geral</i>	468
<i>Inventário do activo e passivo de Julio Sampaio</i>	469
<i>Diário</i>	475
<i>Razão</i>	485
<i>Índice do Razão</i>	499
<i>Memorial de Sampaio & Costa</i>	501
<i>Diário de Sampaio & Costa</i>	517
<i>Razão de Sampaio & Costa</i>	539"

Fonte: Sá, Bernardo, op. cit. p. 576.

3. O suporte da escrituração commercial

Com base no conhecimento histórico das matérias comerciais e das suas exigências pode afirmar-se que foi grande o contributo do *Guia* para o público a que se destinava, tocando nas diferentes áreas e descendo ao terreno da prático, como se vai ilustrar.

3.1. A correspondência commercial

A **Correspondência commercial** - Inclui *cartas (de recomendação e de crédito; pedidos de crédito a descoberto, oferta de serviços; pedidos (de esclarecimento, de informação e informações); ordens e sua execução; consignações e vendas em comissão; saques ou letras, remessas e pagamentos; exprobações, queixas, reclamações, desculpas e justificações; fallencias e revezes; remessas de contas correntes e de recambio; negócios marítimos, seguros, avarias, naufrágios; e ... modelos diversos (vg. obrigações de pagamento)*. Contaram-se 374 exemplares!

3.2. As taboas de moedas, pesos e medidas

Posto que o objecto da ciência contabilística exige que tudo deve ser quantificado e valorizado em dinheiro, qualquer que seja o mercado com que se negocia, nacional ou estrangeiro²⁰, nenhum profissional de contabilidade trabalha sem estes saberes.

Na exposição das matérias fazem-se referências bibliográficas a autores alemães, franceses e ingleses. Em português, remete para Pequito, R.A. (1875) "Curso de Contabilidade Commercial de Lisboa"²¹.

No tocante a *Pesos* são mencionados os de Portugal, Inglaterra e Estados Unidos, Alemanha, Austria e Rússia e as suas particularidades.

Quanto às *Medidas de comprimento e de capacidade* referencia o novo sistema decretado em Portugal em 1852, com aplicação obrigatória a partir 1862²².

O processo didáctico seguido na exposição é naturalmente a profusão, diversidade, rigor e clareza linguística dos exemplos apresentados.

3.3. Os câmbios

O desenvolvimento deste título é completo. Abarca a situação individual dos sistemas (antigo e moderno) nacional e estrangeiro e, pela própria definição conceptual, estabelece as respectivas equivalências.

As *moedas* apresentadas são as da Europa, América e Ásia (1 – China e Índia Portuguesa; 2 – Índia inglesa, Japão e Pérsia). De África apenas menciona o "Egypto", resultante talvez do enquadramento daquele continente nos impérios coloniais europeus.

O conceito de *Cambio* surge como sendo "a relação variável de venda das duas praças de commercio"²³. Há a considerar o *incerto*, correspondente a uma quantia variável da sua moeda e o *certo*, que é a proporção constante de moeda de outra praça com que se pretende estabelecer a equivalência.

Os exemplos dados trabalham as praças do Porto e estrangeiras nas modalidades de câmbio *certo* e *incerto*, nomeadamente Amsterdão, Génova, Londres, Paris e Rio de Janeiro. A solução passa tão só pelo recurso à simplicidade da regra matemática de "três simples".

²⁰ Quanto à moeda, particularmente câmbios, a expressão é individualizada.

²¹ Op. cit. nota 2, p. 404.

²² É também obrigatório na Alemanha, Dinamarca, Espanha, Grécia, Holanda, Itália, Bélgica, França, Turquia, Brasil e maioria dos Estados da América do Sul.

²³ Op. cit. p. 413.

3.4. “Glossário”

Este capítulo representa é transversal às actividades comerciais, das operações de compra e venda, aos seguros, contratos, sociedades ...! Apresentado português, tem a correspondente versão nas línguas francesa, inglesa e alemã.

É um instrumento indispensável ao bom desempenho profissional. Tal relevância abrange naturalmente o léxico próprio da Contabilidade e *escripturação commercial* (vg. *Acção, Balanço, Conta, Creditar, Contra-partida, Debitar, Inventário e Saldo*).

Inventariaram-se 157 vocábulos e, para ilustrar, pode consultar-se o Anexo II.

3.5. O guia de escripturação commercial numa análise comparativa

O fio condutor deste título remete para as razões da criação da *Aula do Comercio* (1759) que evidenciam a problemática de sempre em Portugal: a ausência de formação comercial dos cidadãos portugueses.

Não obstante o prestígio conquistado o percurso da *Aula* a partir do séc. XIX foi atribulado e até à sua extinção (década de 40), acabou por não ter um campo definido no sistema de ensino. A conjuntura da sociedade portuguesa de então marcada por grandes convulsões políticas, económica e sociais - *Invasões Francesas* (1807, 1809 e 1810), *Independência* da colónia Brasil (1825), *Revolução Liberal* (1833) e guerra civil, não foi propícia à mudança.

No campo da literacia, indicador indispensável para caracterizar uma sociedade, os índices de alfabetização da população, quase sempre baixos, deram para finais dos anos setenta do séc. XIX (1878), apenas 17,56%²⁴. Não admira pois que homens cultos como Bernardo Moreira de Sá (1881)²⁵, se tenham insurgido com o sistema de ensino secundário:

“Enquanto no nosso país a instrução secundária vai de mal a pior; enquanto se formulam péssimos programas, em geral calcados sobre índices de maus compêndios; enquanto as nossas pretendidas reformas de instrução pública se patenteia uma dolorosa e absoluta falta de inteligência organizadora ... a França acaba de publicar uma reforma completa ... na instrução pública”.

Em face do aludido e agora no estrito domínio comercial e do tempo de Bernardo de Sá, no tocante a livros publicados, é obra de referência o *Curso de Contabilidade Commercial* (Pequito, 1875). Ainda que de âmbito mais reduzido, é interessante o opúsculo *Esctipuração Commercial* publicado em 1882, o nº. 41 –*Biblioteca do Povo e das Escolas*– Propaganda de Instrucção para Portuguezes e Brasileiros, editada por Corazzi.

²⁴ Carvalho, Rómulo: *História do Ensino em Portugal*, pp. 457, 4ª ed. 2008, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.

²⁵ Opinião expressa na Revista da Sociedade de Instrução do Porto (nº de Março de 1881).

Já no séc. XX, e contemporâneas do *Guia*, surgiram obras de qualidade, de saber científico e prático, de que é exemplo o *Tratado de Contabilidade e Escripção Commercial Theorico e Pratico para Aprender sem Mestre* (Ricardo de Sá, 1902 e 1903).

Hoje seria impensável defender o conhecimento de contabilidade e de comércio para exercício profissional, exclusivamente prático. Para isso contribuíram o desenvolvimento económico do país, a mudança de regime político em 1974, a integração na União Europeia e a consequente difusão do sistema de ensino. Ainda que neste último campo muito haja a fazer pela sua qualidade.

No tocante à organização da profissão contabilística e à luta pela sua dignificação, assinala-se o papel das instituições reguladoras da profissão OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e o das associações profissionais de classe APC – Associação Portuguesa de Contabilistas e, APOTEC – Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade, sendo que todas, excepção feita para a OROC, foram constituídas já no pós-74²⁶.

Num tempo próximo mas mais longínquo, concorde-se ou não, uma palavra ainda para o ano de 1963 e *reforma do sistema fiscal*, consagrada no Código da Contribuição Industrial²⁷, dada a sua repercussão na profissão contabilística e consequentemente no sistema de ensino.

Estando Portugal inserido numa cultura contabilística continental - subordinação da contabilidade ao sistema fiscal, não obstante a individualidade dos seus âmbitos, assinala-se que aquele diploma exigindo que os responsáveis pela Contabilidade das empresas se inscrevessem como Técnicos de Contas (TC)²⁸, devendo ter como diplomas académicos cursos universitários – ISCEF e faculdade de Economia do Porto e os dos Institutos Comerciais. Aconteceu porém que a insuficiência de profissionais nestas condições obrigou ao alargamento do universo e assim, no limite, permitiu que se inscrevessem como TC pessoas com insuficiente preparação académica, desde que possuidores de experiência prática mínima de cinco anos atestada pela entidade empregadora.

Está-se assim patente, em alguns casos, a analogia profissional à vivida pelos técnicos em apreciação do tempo dos idos do terceiro quartel do séc. XIX.

Uma questão de interesse e limitativa é a que se prende com a idiosincrasia no contexto social português relativamente à face *hermética* da Contabilidade, que inclui os seus profissionais e qualquer que seja a sua formação académica.

²⁶ A OROC sucedeu à Câmara dos Revisores de Contas, constituída no principio da década de 70, do séc. XX.

²⁷ Decreto-Lei nº. 45 103 de 1 de Julho de 1963.

²⁸ Transcreve-se o que sobre os responsáveis pela Contabilidade diz o Código Comercial de Veiga Beirão “Código de Veiga Beirão promulgado pela carta de lei de 28 de Junho de 1888. Artº. 38. “Executor da escripturação: Todo o comerciante ... ou outra pessoa a quem para tal fim autorizar”, Miranda. Op. cit. p. 25.

Tal como para a Matemática, a aprendizagem da Contabilidade é difícil. Assim *pensar contabilidade* e *olhar um profissional de contabilidade* talvez tenha preconceito. Observando o conjunto poder-se-á dizer que por norma, os *grandes* da contabilidade, são *gente de elevada craveira cultural*. Corrobora este saber o facto de que, por mais que se procure, se não encontra alguma sociedade desenvolvida moderna ou antiga, em que a Contabilidade e matérias afins tenha sido esquecidas.

No plano cultural tomado em sentido lato aterremos na Grécia clássica, cujos pensadores defendiam os *saberes* fundamentais, para a formação de um homem: ginástica, *música*, *matemática*, a *língua* e a *filosofia*, a partir dos quais o conhecimento se organizava.

Paralelamente mas agora no estrito âmbito da *especialização* dizia Aristóteles ser necessária mas que *“em excesso é imprópria de um homem livre”*²⁹. Mais, um homem livre não poderia viver sem Ética.

Chegados a este ponto é preciso concluir pois nos espera Moreira de Sá.

4. Moreira de Sá

Como? Um cultor de música clássica, ligado às actividades comerciais e sobre elas *“compilando”* um *Guia* que inclui *escripturação commercial*? Porquê, foi a pergunta que deu sentido à pesquisa.

Acolheu - me amavelmente, no Porto, sua neta a consagrada violoncelista a senhora Dona Madalena Sá e Costa.

Em face do que ouvi e li sobre Moreira de Sá, é firme a opinião de que a cultura transversal ao conhecimento humano, eleva quem a possui e induz o crescimento dos outros. Assim, para além dos dons naturais, que permitem que sobressaia uma ou outra aptidão, as grandes personalidades interessam-se praticamente por *“tudo”*. É a singularidade *“tudo”* que enriquece o Ser.

Da biografia consultada a voz dos que sobre ele se pronunciaram identificam-lhe a personalidade.

António Arroyo³⁰ cita uma carta de Antero de Quental a João de Deus: *“Digam o que disserem, o carácter é metade do talento”*. Prossegue acentuando a vertente de ilustre rabequista violinista e chefe de orquestra. Artista e sábio. Que a sua educação resultou de esforço próprio e tenacidade, *“dignos de servir de modelo a estudiosos”*. Partilha a opinião de Oliveira Martins, que dele disse: *“Limite-me a mencionar a emoção profunda, toda repassada de respeito e ternura com que ... me disse um dia: Moreira de Sá é de*

²⁹ Pereira, Maria Helena da Rocha (2003): *Estudos de História da Cultura Clássica*, p. 449, I Volume – *Cultura Grega*, 9ª. ed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.

³⁰ Arroyo, António (1910): *Perfis Artísticos – B.V. Moreira de Sá*, Imprensa Nacional de Jayme Vasconcellos, Porto.

*uma altura moral incompreensível*³¹. Por seu lado Viana da Mota exalta-o como sendo uma personalidade ímpar na cultura portuguesa - *músico, filólogo, escritor, pensador, pedagogo e matemático*. Lopes Graça releva as excepcionais aptidões musicais, evidenciadas, ainda criança como violinista. Magalhães Basto considera que *“Não há português culto que se não curve perante a memória excelsa de Moreira de Sá – insigne em tudo “violinista, pianista, compositor, regente de orquestra, organizador de música de câmara, professor... autor de livros notáveis”*³².

Assim, em face da diversidade de informação disponível sente-se ainda a presença de uma pessoa afável, circunspecta, determinada, amiga de conviver e de trabalhar. Com o *“defeito”* de tudo anotar, para que a história possa ser feita. Também uma capacidade invulgar para aperceber o mundo e cuja filosofia de vida assentava na prática de

“trabalho ... honestidade, ... lealdade e ... sinceridade ...”.

É preciso deixar Moreira de Sá, antes porém alude-se, por grande defeito, à sua grande perfeição *A MÚSICA*. Nela deixou uma imensidão de livros, de que se destacam *A História da Música História da Evolução Musical*³³.

No mesmo contexto mas no campo institucional a sua presença está na cidade do Porto na *Casa de Música Moreira de Sá* e na fundação do Conservatório de Música do Porto (1917), em cuja fonte Lisboa se inspirou para organizar o seu.

Ainda uma referencia à actividade de publicista nomeadamente nos jornais: *“O comércio do Porto, O Primeiro de Janeiro, Jornal de Notícias, Arte Musical... Gazeta Harmonia... Revista de Educação, Educação Portuguesa... Revista da Sociedade de Instrução do Porto”*³⁴. Também a apresentação de uma sinopse da sua obra no âmbito da instrução e pedagogia (Anexo III).

Por fim a conclusão: Bernardo Valentim Moreira de Sá realizou que tinha capacidade para mudar o mundo e *...Mudou!*

5. Conclusões

Do caminho ora percorrido para estudo de antigos suportes para exercício da profissão contabilística, na vertente prática de escrituração comercial e seu suporte derivam as seguintes conclusões:

³¹ Op. cit. p. 35.

³² Basto, A. de Magalhães (): *A acção de Moreira de Sá na Cultura Musical Portuguesa*.

³³ O seu currículo é vastíssimo em áreas normalmente tidas por diferentes, mas que na realidade se entendem como sendo antes complementares: música, filologia, história, ciências, pedagogia, matemática.

³⁴ Costa, Madalena, op. cit. p. 207.

- Ao tempo a que o *Guia* se reporta (1874) vivia-se em Portugal um contexto político, social e económico fragilizado. Por isso, a dificuldade em concretizar reformas, quaisquer os campos de actuação e por melhor que fosse a estratégia;
- Portugal, apesar da sua riqueza identitária e não obstante ter economicamente, desde tempos remotos, forte componente comercial descurou sistematicamente, o ensino comercial e a profissão contabilística;
- Comércio e escripturação comercial?
Não havia livros. Difícil conciliar a insuficiência dos conhecimentos teóricos com os práticos. Foi precisa acção:

Surgiu o *Guia de Correspondencia e Escripturação commercial*.

- O *Guia de Correspondencia e Escripturação commercial*:
O conteúdo do livro ultrapassa o que o título sugere, porquanto abrange o universo de matérias comerciais, incluindo a legislação;
Desenvolve a correspondência comercial com grande diversidade e o sistema de medidas, pesos, moeda e câmbios;
Trata a *Escturação* - opta pelo sistema de registo que se considera de melhor qualidade, o das *partidas dobradas*. Ao debruçar-se sobre o modo de escripturar os livros, com todos os seus preceitos, defende e justifica a necessidade de controlo das operações, por só assim se obter informação de qualidade. Impõe rigor e defende a responsabilidade profissional.
- De sempre o protagonismo dos que *nasceram antes do tempo*:
Bernardo Moreira de Sá. Culto, viajado, dominando bem as línguas estrangeiras, versado em muitos saberes "insurgiu-se" contra a qualidade do ensino. O seu modo de estar no mundo ligou-o a organizações que fundou e manteve. Sendo uma pessoa culta e atenta, não teve preconceitos ... abriu caminhos, também em Contabilidade.

E ... dizemos nós,

com vontade, cultura, determinação e carácter ... não há barreiras, mesmo para a "*difícil e hermética contabilidade*".

Bibliografia

- Allen, Pessoa W. e Mello, J.M. Greenfield (1881). *Noções de escripturação comercial*. Lisboa: Livraria Ferreira.
- Amorim, Jaime Lopes de (1963). *Noções básicas de contabilidade geral*. 3ª ed., Vol. I. Porto: Livraria Avis.
- Amorim, Jaime Lopes de (1966). *Noções básicas de contabilidade geral*. 2ª ed., Vol. II. Porto: Livraria Avis.
- Amorim, Jaime Lopes de (1969). *Digressão através do vetusto mundo da contabilidade*. Porto: Livraria Avis.

- Arroyo, António (1910). *Perfis artísticos B.V. Moreira de Sá*. 2ª ed. Porto: Imprensa Nacional de Jayme Vasconcellos.
- Barreto, António (1996). Org: *A situação social em Portugal, 1960-1994*. Lisboa: Ed. Instº. Ciências Sociais, Univ. Lisboa.
- Barreto, António (2000). Org: *Indicadores sociais em Portugal e na União Europeia, 1960-1999*. Vol. II. Lisboa: Imprensa da Ciências Sociais.
- Beirão, Veiga (1882). *Código commercial português*. Lisboa: Imprensa Nacional.
- Borges, J. Ferreira (1833). *Código commercial português*. Lisboa: Imprensa Nacional.
- Carvalho, Jorge (2010). *História de Portugal para estudantes brasileiros a Bibliotheca do Povo e das Escolas* - www.fauand.ufu.br/.../251JorgeCarvalhoNascimento.Pdf (2010/11/14).
- Carvalho, Rómulo (2008). *História do ensino em Portugal desde a fundação da nacionalidade até ao fim do regime de Salazar-Caetano*. 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Casteleiro, Malaca (2001). *Dicionário da língua portuguesa contemporânea*. Academia das Ciências de Lisboa, Vol. I. Lisboa: Ed. Verbo.
- Estevens, Matilde (2009). "Classe média: O universo provável dos discentes da Aula do Comércio?". *Revista de Contabilidade e Comércio*, 99, pp. 4-8.
- Estevens, Matilde (2010). "Somma e segue". VI Jornada de História Da Contabilidade APOTEC, ISCAC. Coimbra.
- Gil, José (2005). *Portugal, hoje o medo de existir*. 4ª ed. Lisboa: Relógio d'Água.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha (2007). *Técnicos oficiais de contas história da profissão e do associativismo, Estatuto e Código Deontológico Contabilidade e Fiscalidade, Encerramento de Contas*. Barcelona: Ed. Infocontab.
- Lourenço, Eduardo (2007). *O labirinto da saudade*. 5ª ed. Lisboa: Gradiva.
- Marques, A.H. de Oliveira (1977). *História de Portugal*. Vol. II. "Das revoluções liberais aos nossos dias". Lisboa: Palas Editores.
- Miranda, Fernando Bernardes de (1972). *Código comercial português*. 2ª ed. Revista e actualizada por *João de Almeida*. Coimbra: Editora Lda. Nascimento.
- Nunes, José Augusto Pereira (1882). *Escrepturação comercial*. Bibliotheca do Povo e das Escolas, n. 41, pp. 2-63, David Corazzi (Ed.). Lisboa.
- Nunes, José Augusto Pereira (1883). *Practica de escrepturação*. Bibliotheca do Povo e das Escolas (1882), n. 68, pp. 2-63, David Corazzi (Ed.). Lisboa.
- Pequito, Rodrigo Affonso (1875). *Curso de contabilidade comercial*. Lisboa: Livraria Pacheco & Carmo.
- Pereira, Maria Helena da (2003). *Estudos de história da cultura clássica*. I Volume "Cultura grega". 9ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Quental, Antero de (1871). *Causas da decadência dos povos peninsulares*. Porto: Typographia Commercial.

- Real, Miguel (2011). *O pensamento português contemporâneo 1890-2010 - O labirinto da razão e a fome de Deus*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Sá, Bernardo Valentim Moreira de (1878). *Guia de correspondência e escripturação commercial compilado por B. Moreira de Sá*. Porto: Ed. Porto Livraria Universal de Magalhães e Moniz.
- Sá, Ricardo de (1889). *Vocabulário de termos commerciaes em portuguez, francez e inglez*. Lisboa: Typographia d'a Editora.
- Sá, Ricardo de (1903). *Tratado de contabilidade*. Lisboa: Typographia d'a Editora.
- Sá, Ricardo de (1903?). *Escturação commercial theorico e pratico para aprender sem mestre*. Lisboa: *Livraria Ferin, Editora*.
- Santos, Luiz M. dos (1893). *Tratado de contabilidade comercial, (escripturação e calculo)*. Lisboa: Editora Empresa Litteraria Fluminense.
- Sequeira, Joaquim José de (1919). *Novíssimo guia pratico de escturação mercantil ou comercial*. Lisboa: Ed. Livraria Popular de Francisco Franco.
- Silva, F.V. Gonçalves da (1959). *Doutrinas contabilística resumo e crítica das principais*. Famalicão: Ed. Centro Gráfico de Famalicão.

Outros:

Carta de lei de 28 de Junho de 1888, Aprova o Código Comercial, de Veiga Beirão.

Decreto-Lei nº. 45 103 de 1 de Julho de 1963, Aprova o Código da Contribuição da Contribuição Industrial.

Lei de 11 de Abril de 1901, Cria as Sociedade por Quotas.

Sá e Costa, Madalena (2008). *Memórias e recordações*. 1ª ed. Vila Nova de Gaia: Edições Gailivro.

ANEXOS

Anexo I

**Balanço de conferencia em 31 de Dezembro
de 1877**

DENOMINAÇÃO DAS CONTAS	ADDIÇÕES		SALDOS	
	DEBITO	CREDITO	DEBITO	CREDITO
Caixa	18:714\$685	17:296\$480	1:478\$205	₹
Capital	₹	10:000\$000	₹	10:000\$000
Mobilia	250\$000	₹	250\$000	₹
Gastos geraes....	164\$000	₹	164\$000	₹
Banco Commercio.	5:000\$000	5:000\$000	₹	₹
Mercadorias	15:058\$000	7:530\$750	7:527\$250	₹
Florenco d'Almeida...	160\$000	160\$000	₹	₹
Moura Borges....	500\$000	₹	500\$000	₹
Henry Dickson....	2:600\$000	2:253\$520	346\$480	₹
Julio de Brito....	150\$000	150\$000	₹	₹
Acções do Banco Commercio	510\$000	₹	510\$000	₹
Letras a pagar....	3:250\$000	5:510\$000	₹	2:250\$000
Letras a receber..	5:335\$520	3:418\$520	1:917\$000	₹
Fernandes Braga..	250\$000	250\$000	₹	₹
Ganhos e Perdas..	₹375	33\$310	₹	32\$935
Manuel d'Azevedo.	140\$000	₹	140\$000	₹
Thouaz d'Oliveira.	₹	550\$000	₹	550\$000
	52:082\$580	52:082\$580	12:832\$935	12:832\$935

Fonte: Sá, Moreira. Op. p.468.

Inventario do activo e passivo de Julio Sampaio em 31 de Dezembro de 1877

ACTIVO		
Caixa:		
Dinheiro existente.....		1:478\$205
Mercadorias:		
2 pipas de vinho.....	100\$000	200\$000
6 ditas, dito.....	60\$000	360\$000
10 cascos de pipa.....	8\$000	80\$000
2 milheiros d'arcos de ferro....	60\$000	120\$000
1 milheiro d'aduella.....		650\$000
5 pipas de geropiga.....	100\$000	500\$000
50 ditas d'aguardente.....	95\$000	4:750\$000
10 ditas d'azeite.....	105\$000	1:050\$000
40 grosas de garrafas.....	5\$200	208\$000
		7:918\$000
Letras a receber:		
n.º 1 v. 18 Março 1878.....	710\$000	
» 5 » 18 Fevereiro ».....	815\$000	
» 7 » 29 Março ».....	392\$000	1:917\$000
		510\$000
Acções:		
10 acções do Banco Commercio.....		510\$000
Mobilia:		
Valor da existente.....		200\$000
Devedores:		
Moura Borges.....	500\$000	
Henry Dickson.....	346\$480	
Manuel d'Azevedo.....	140\$000	986\$480
		13:009\$685

PASSIVO		
Letras a pagar:		
n.º 2 v. 27 Fevereiro 1878.....	1:750\$000	
» 3 » 30 » ».....	500\$000	2:250\$000
		550\$000
Credores:		
Thomaz d'Oliveira.....		550\$000
		2:800\$000
Recapitulação		
Activo.....	13:009\$685	
Passivo.....	2:800\$000	
Capital liquido.....	10:209\$685	

Fonte: Fonte: Sá, Moreira, op.cit. p. 469 e 470.

Anexo II

Glossário³⁵

<i>Vocabulo (português)</i>	<i>Significado</i>	<i>Francês (fr)</i>	<i>Inglês (ing.)</i>	<i>Alemão (alem.)</i>
<i>Accão</i>	"Título que prova a parte social tomada por um particular em uma sociedade anónyma"	Action	Share	Aktie
<i>Acceite</i>	Declaração escripta que se põe em uma letra e pela qual se contrai a obrigação de a pagar	Acceptacion	Acceptance	Annahme; Accept
<i>Accionista</i>	Proprietario de uma ou mais acções	Actionnaire	Share-holder	Aktieninhaber
<i>Activo</i>	Haveres ou fortuna d'um negociante. Tudo quanto elle possui	Actif	Assets	Activa
<i>Apolice de seguro</i>	Acto ou instrumento do contracto de seguro	Police d'assurance	Insurance policy	Assekuranz police
<i>Associação commercial³⁶</i>	Assembleia de comerciantes tendo por fim analisar as questões que interessão o commercio (Também se chama <i>Câmara, Junta de Commercio</i>)	Chambre de commerce	Chamber of commerce	Handelskammer
<i>Aval</i>	Obrigação escripta que contrahe uma pessoa por meio da sua assignatura, afiançando o pagamento d'uma letra, insdependentemente do aceite e do indosso	Aval	Guaranty	Wechselbürgschaft
<i>Balanço</i>	Operação pela qual se fechão e saldão todas as contas abertas no Razão, para conhecer a situação d'um negociante num momento dado. Estudo ou inventario do activo e passivo d'um negociante	Balance	Balance	Bilanz rechnungssaldo
<i>Bilhete</i>	Letra de commercio	Billet	Bill, bill of exchange	Wechsel
<i>Bolsa</i>	Logar onde se reúnem os banqueiros, os negociantes, etc., para negociarem	Bourse	Exchange, stock exchange	Börse
<i>Borrador (vid. Memorial)</i>	-	-	-	-
<i>Caixa</i>	Cofre onde se mette o dinheiro e os valores. Estabelecimento de finanças; por ex.: <i>caixa d'amortisação</i>	Caisse d'amortissement	Cash	Kasse
<i>Cambio</i>	Negociação pela qual uma pessoa cede a outra mediante um certo preço, os fundos de que ella dispõe em outra praça, o que tem logar por meio da <i>letra de cambio</i>	Change	Exchange	Tausch; Wechsel
<i>Capital</i>	Haveres ou fortuna d'um negociante	Capital	Capital	Kapita
<i>Certo</i>	Termo de cambio, valor fixo que serve para termo de comparação	Certain	Certain price	Beständige baluta

³⁵ Manteve-se a grafia original.

³⁶ Vem na relação inscrita como *Tribunal de Commercio* (p. 438); a rectificação está na Errata (p. 576).

Cheque	Saque á vista, á ordem ou ao portador, que um particular faz sobre um banqueiro em casa do qual tem fundos	-	-	-
Consignação	As <i>fazendas</i> são remetidas à <i>consignação</i> quando são depositadas em casa d'um negociante d'outra praça, quer em vista da sua venda ou da sua disposição ulterior, quer como penhor de valores adiantados por elle	Consignation	Consignement	Konsignation
Conta	<i>Fechar uma conta</i> <i>Abrir conta</i> ... <i>Livro de contas correntes</i>	Balancer un compte Ouvrir un compte ... Livre des comptes courants	To balance an account To open an account ... Book of accounts current	Ein conto saldiren Conto esöffnen ... Scontrobuch
Contabilidade	Arte de assentar as contas. O conjunto das contas d'uma casa de commercio	Comptabilité	Accounts; Book-keeping	Rechnungsführung; Buchhaltung
Conta-corrente	Credito aberto a um particular por um banqueiro para todos os negocios correntes. Conta onde estão enumeradas as sommas recebidas de alguém e aquellas que lhe fôrão pagas	Compte-courant	Account-current	Conto-corrent; Caufend; Rechnug
Contra-partida	Artigo que se escreve para anular outro mal lançado ³⁷	Contre-partie	Counterpart; Set-off	Doppelbuch; Gegenbuch
Credor	Aquelle ao qual se deve	Créancier; Créditeur	Creditor	Glänbiger; Creditor
Credito	Lado da conta onde se escrevem as quantias recebidas da pessoa a quem se abriu essa conta. As sommas pertencentes ao credor	Avoiar; Crédit	Creditor	Haben; Credit
Creditar	Lançar alguma quantia no credito de alguém	Créditer	To credit	Guthschreiben; Creditiren
Debitar	Lançar alguma somma no debito d'alguém	Débitier	To debit	Debitiren; Belasten
Debito	Lado da conta onde se lanção as quantias devedoras. As sommas devidas ...	Debet; Débit; Doit	Debit	Debet; Soll
Depósito	Quantia confiada a um banco ou negociante para estar á disposição do depositante ...	Dépôt	Deposit	Einschluss

³⁷ Uma vez que o autor suportou o trabalho de escrituração commercial no sistema de *partidas dobradas*, entendeu-se dar da expressão um significado mais amplo, já então utilizado. Assim, segundo Casteleiro (2001) no Dicionário da língua portuguesa contemporânea – Academia das Ciências de Lisboa, p. 954, - I- Vol., 1ª. ed., Ed. Verbo, Lisboa, tem-se que: “1. O que se opõe a alguma coisa, compensando-a ou equilibrando-a. = COMPENSAÇÃO. 2. O que corresponde a alguma coisa, em sentido contrário ou num outro registo. =EQUIVALÊNCIA. 3. *Contab.* Conta que joga com outra. *Toda a conta devedora tem como contrapartida uma conta credora e vice-versa.* 4. *Contab.* Conta ou lançamento que corrige um erro”.

<i>Diário</i>	Livro em que as operações d'um commerciante são descriptas dia a dia	Journal	Day-book	Tagebuch
<i>Dividendo</i>	Lucro que ha a repartir entre os interessados d'uma sociedade anontyma. Somma que pertence a cada credor numa fallencia	Dividende	Dividend	Dividend; Gewinnantheil
<i>Escripturação</i>	O conjunto dos livros dum commerciante ...	Écritures	Books	Bücher
<i>Factura</i>	Nota especificada das fazendas enviadas	Facture	Bill of parcels; Invoice	Waaren-Rechnung; Faktura
<i>Fallencia</i>	Impossibilidade em que se acha um negociante de satisfazer os seus compromissos para com os credores, ou de pagar no seu vencimento as letras que acceitou	Failite	Failure	Falliment
<i>Firma</i>	Nome sob o qual é designada uma casa de commercio	Raison	Firm	Firma
<i>Ganhos e perdas</i>	Título d'uma conta em que se inscrevem as operações que constituem um acrescimo ou diminuição do capital	Profits et pertes	Profit and loss	Gewinn and verlust
<i>Guarda-livros</i>	O que faz a escripturação	Comptable	Book-keeper	Buchhalter
<i>Inventario</i>	Descripção circunstanciada de tudo o que possui um negociante e de tudo o que deve, isto é, do seu <i>activo</i>	Inventaire	Inventory	Inventur
<i>Letra de cambio</i>	Saque, papel de commercio pelo qual um negociante ordena a outro, que habita em outra praça, pagar áquelle que é designado nesse papel ou áquelle que exerce os seus direitos, uma quantia cujo valor reconhece ter recebido	Llettre de change	Bill of exchange	Wechsel
<i>Memorial</i>	Livro em que se toma nota de todas as operações á proporção que se vão fazendo	Brouillard; Brouillon; Main-courante	Scribbling diary; Waste book	Kladd; Brouillon; Memorial; Strazze
<i>Nota de banco</i>	Bilhete emitido por um banco e pagável á vista	Billet de banque; Payable à vue	Bank-note; Payable on demand	Banknote. auf verlangen
<i>Obrigaçào</i>	Promessa escripta de pagamento	Obligation	Bond	Schuld-brief, Obligation
<i>Par</i>	O cambio está ao <i>par</i> entre duas praças quando se paga numa uma quantia igual á que se recebe na outra. Está <i>acima do par</i> , quando se dá uma quantia maior do que a que se recebe na outra, e <i>abaixo do par</i> quando se paga uma quantia menor	Pair - -	Par - -	Pari - -
<i>Partidas dobradas, partidas simples</i>	Nomes de dois systemas de fazer escripturação	Parties doubles; Parties simples	Double entry; Single entry	Dopplete Buchhaltung; Einfache Buchhaltung
<i>Passivo</i>	Tudo quanto o negociante deve	Passif	Liabilities	Passiva

Portador	Aquelle que tem em sua mão uma letra para a receber	Porteur	Bearer	Wechslinhaber; Präsentant; Vorzeiger
Premio	Comissão, drawback. <i>Vid.</i> Seguro	Prime	Premium	Prämie
Recibo	Declaração escripta para attestar o pagamento d'uma quantia	Acquit	Receipt	Empfang; Quitung
Sacado	Aquelle sobre quem se saca a letra, e que, sendo-lhe apresentada, e accetando-a, toma o nome de accetante	Tiré	Drawee	Trassat; Acceptant
Sacador	Aquelle que fornece e assigna a letra, ordenando a outro que pague o seu importe	Tireur	Drawer	Trassant
Saldo	Diferença entre o debito e o credito ...	Solde	Balance	Saldo; Rechnungsüberschuss
Saque	Letra que um negociante saca sobre outro	Traite	Draft	Tratte; Abgabe
Seguro	Contracto pelo qual uma pessoa (<i>segurador</i>) Se obriga para com outra (<i>segurado</i>) Mediante uma quantia estipulada <i>premio de seguro</i> A indemniza-la d'uma perda ou damno	Assurance Assureur Assuré Prime d'assurance	Insurance Insurer Underwriter Insured party Premium	Assekuranz Assekurateur Versicherter Prämie
Sociedade	Associação de negociantes Distingue-se: <i>a sociedade em nome colectivo</i> <i>A sociedade em commandita</i> – associação formada entre duas ou mais pessoas responsaveis e solidarias e outras que só entrão com os capitaes e tomão o nome de <i>commandatarios</i> Emfim a <i>sociedade anonyma</i> que não tem nome social, mas que é qualificada pelo objecto da sua empreza	Société En nom collectif En commandite Société anonyme	Company, association Partnership Co-partenery Joint-stock company	Compagnie; Sozietat Compagnie Compagniegeschäft Aktiengesellschaft
Taxa	Relação do juro para cada 100 de capital	Taux	Rate	Zinsfuss
Tomador	Aquelle que, em troca de valores dados, se torna proprietário d'uma letra de cambio ou duma mercadoria; o comprador	Preneur	Taker	Nehmer
Transporte	Somma transportada, transcripta para outra pagina	Report	Brought forward	Transport
Vencimento	Época em que é pagável uma letra	Échéance	Maturity	Verfall; Zahlungszeit
Vista, á	<i>Pagavel á vista</i> , pagável no momento da apresentação ...	À vue	On demand	Auf verlangen; Nachsicht

Fonte: Adaptado de Sá, Bernardo. op. cit. pp. 419-439.

Anexo III

OBRA DE MOREIRA DE SÁ - INSTRUÇÃO E PEDAGOGIA

DESTINATÁRIOS	ÁREA TEMÁTICA
<i>Instrução da criança (ensino elementar por intuição)</i>	<i>Álbuns coloridos</i> (Adaptação); 5 volumes.
<i>Escolas primárias (e exames de admissão aos liceus e escolas normais)</i>	<i>Problemas de Aritmética Elementar</i> (1891).
<i>Liceus e escolas normais</i>	<p><i>Aritmética</i> tratado de ciência dos números por um novo método (1891):³⁸</p> <p><i>Planimetria: Compêndio de Geometria plana</i> (1892).</p> <p><i>Problemas de Aritmética e de Geometria plana</i> (1892).</p> <p><i>Selecta Portuguesa</i> (1891): <i>Aprovada pelo Conselho Superior de Instrução Pública</i>, (5ª. ed.); 1908 (6ª. ed).</p> <p><i>Primeiro Livro de Francês - Com um dicionário</i> 1º. ed., 1887; 9ª. ed., 1924.</p> <p><i>Temas de Francês e Gramática prática</i> -(aprovado pelo Conselho Superior de Instrução Pública), 1ª. ed.</p> <p><i>Selecta francesa – para as escolas complementares e normais. Aprovada pela Comissão técnica permanente para as escolas normais e de habilitação.</i> 1ª. ed., 1893, 3ª. ed., 1910.</p> <p><i>Selecta francesa – para uso das escolas dos Estados do Brasil</i>, 1ª. ed., 1898; 2ª. ed., 1906.</p> <p><i>Primeiro livro de inglês: Exercícios metódicos de tradução e retroversão com: um anexo e notas auxiliares, vocabulário em inglês português e português inglês.</i> Ed. 1912.</p> <p><i>Gramática inglesa – Com um curso graduado de versões em português para inglês, encerrando com abundante vocabulário e numerosos idiotismos.</i> 1ª. ed., 1915; 2ª. ed., 1919.</p> <p><i>Sumário de Gramática inglesa – Para a II e III classe dos liceus.</i> Ed. 1916.</p>
Outros	<p><i>As palavras portuguesas, francesas e inglesas - Agrupadas em conformidade com a sua significação.</i> Ed. 1918.</p> <p><i>Vocabulário (fraseológico português – inglês) – Coleção de vocábulos, idiotismos, frases e anedotas para tema de conversação em inglês,</i> 1916.</p>
Actividade comercial	<i>Guia de correspondência, Contabilidade e escrituração comercial</i> (1º. ed., 1878; 4ª. ed., 1914).

Fonte: Adaptado de Costa, Madalena Sá e (2008): *Memórias e Recordações*, pp. 203-208, 1ª. ed. Edições Gailivro, Vila Nova de Gaia.

³⁸ Ibd. p. 203: é acompanhada de uma opinião crítica do matemático Dr. F. Gomes Peixeira.

EVOLUÇÃO DO ENSINO DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL NA SEGUNDA METADE DO SÉCULO XIX: UMA ANÁLISE HISTÓRICA, 1844-1886

Miguel Gonçalves¹
mgoncalves@iscac.pt

Maria da Conceição da Costa Marques
conceicao.m@netcabo.pt

Instituto Politecnico de Coimbra

fecha de recepción: 31/03/2011
fecha de aceptación: 14/09/2011

Resumen

En 1844 el Aula de Comércio de Lisboa (1759) fue rebajada al nivel de enseñanza secundaria, por iniciativa legislativa de Costa Cabral, terminando así la autonomía de la que hasta entonces disfrutó. Su sucesora fue la Escola de Comércio (1844-1869), integrada en el Liceu de Lisboa como sección comercial. Posteriormente, en los años 1869 y 1886 se fundaron, respectivamente, dos instituciones de enseñanza pública de la Contabilidad: El Instituto Industrial e Comercial de Lisboa y el Instituto Industrial e Comercial de Oporto. Este artículo pretende contribuir al conocimiento de estas tres escuelas difusoras de conocimientos contables en Portugal en el Siglo XIX: La Escola de Comércio de Lisboa (1844-1869) y los Institutos Industriales y Comerciales de Lisboa (1869) y Oporto (1886).

Palabras clave: Historia de la Contabilidad; Enseñanza de la Contabilidad; Escuelas de Comercio; Portugal; Lisboa; Oporto; Siglo XIX.

Abstract

In 1844 Portuguese School of Commerce (1759) was downgraded to the level of secondary education, an initiative of Costa Cabral, therefore abolishing the autonomy that it had enjoyed until that date. His successor was the School of Commerce of Lisbon (1844-1869), a part of

¹ ISCA de Coimbra. Instituto Politecnico de Coimbra. Quinta Agrícola, Bencanta, 3040-316 Coimbra.

the Lisbon High School, as a commercial section. Later, were founded in 1869 and 1886, respectively, another two public schools of accounting: the Industrial and Commercial Institute of Lisbon and the Industrial and Commercial Institute of Oporto. This article aims to contribute to the increase of knowledge associated with these three schools of accounting knowledge in Portugal in the nineteenth century - the School of Commerce (1844-1869) and the Industrial and Commercial Institutes of Lisbon (1869) and Oporto (1886).

Keywords: Accounting History; Accounting Education; Schools of Commerce; Portugal; Lisbon; Oporto; 19th century.

Resumo

Em 1844 a Aula de Comércio de Lisboa (1759) foi rebaixada ao nível do ensino secundário, por iniciativa legislativa de Costa Cabral, abolindo-se a autonomia de que até aí gozara. A sua sucessora foi a Escola de Comércio (1844-1869), integrada no Liceu de Lisboa como secção comercial. Posteriormente, foram fundados nos anos de 1869 e de 1886, respectivamente, dois estabelecimentos de ensino público de Contabilidade: o Instituto Industrial e Comercial de Lisboa e o Instituto Industrial e Comercial do Porto. Este artigo visa contribuir para o aumento do conhecimento associado a estas três escolas difusoras de saberes contabilísticos em Portugal no século XIX – a Escola de Comércio de Lisboa (1844-1869) e os Institutos Industriais e Comerciais de Lisboa (1869) e do Porto (1886).

Palavras chave: História da Contabilidade; Ensino da Contabilidade; Escolas de Comércio; Portugal; Lisboa; Porto; Século XIX.

1. Introdução

Em Portugal, a investigação tocante à problemática da institucionalização do ensino da Contabilidade tem merecido particular atenção na última década. Os trabalhos de Ferreira *et al.* (1995), Rodrigues e Gomes (2002), Rodrigues *et al.* (2003, 2004a, 2004b, 2007, 2010a, 2010b) e Rodrigues e Craig (2004, 2005, 2009), afirmaram-se como contributos válidos para a análise do contexto social, político e institucional que envolveu a intervenção do Estado na instrução comercial no nosso país, em 1759. Para tanto, introduziram na comunidade contabilística nacional reflexões críticas relevantes no âmbito da Nova História da Contabilidade (Hopwood, 1985, 1987; Laughlin, 1999).

Também Martins (1937, 1960), Felismino (1960), Gonçalves (1960), Azevedo (1961), Portela (1968), Costa (1980, 2009), Cardoso (1984), Santana (1985), Lopes (1992), Caiado (2000), Estevens (2009), Machado (2009) e Silva (2009), autores de estudos de cariz mais tradicional em História da Contabilidade (Stewart, 1992; Gomes e Rodrigues, 2009) ou convencional (Fleischman *et al.*, 1996; Gomes e Rodrigues, 2009), apontam o ano de 1759 e a Aula de Comércio de Lisboa (1759-1844), como referências incontornáveis da fundação do ensino público, oficial e gratuito da Contabilidade em Portugal.

No entanto, partilhamos o entendimento de que o período pós-Aula de Comércio, no que tange ao estudo da evolução histórica do ensino da nossa especialidade, não está suficientemente explorado, *maxime* a época relativa à segunda metade de Oitocentos. Nestes termos, o texto visa contribuir para o aumento do conhecimento contabilístico posterior a 1844, em matéria de estabelecimentos de ensino da Contabilidade em Portugal.

A metodologia utilizada na investigação respeita o seguinte protocolo: 1) quanto aos objectivos, descritiva; 2) quanto aos procedimentos, documental e bibliográfica e 3) quanto à abordagem do problema, qualitativa (Raupp e Beuren, 2006). Na recolha da informação foram utilizadas fontes primárias (arquivos da Biblioteca Nacional de Lisboa) e secundárias.

Para além da secção inicial introdutória, o texto está estruturado em mais cinco. A segunda secção aborda as principais características da primeira escola de Contabilidade portuguesa (1759), conferindo-se especial destaque à protecção legal das saídas profissionais dos aulistas, por intermédio da Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770. Na oportunidade da terceira secção, dedica-se atenção ao quartel 1844-1869, período pós-Aula de Comércio, no qual o ensino da nossa especialidade viria a ser ministrado no Liceu Nacional de Lisboa, sob o nome de Escola de Comércio. Em continuação, a quarta secção, centrada a partir do ano de 1869, introduz o Instituto Industrial e Comercial de Lisboa (IICL) como veículo de difusão do saber contabilístico, por via da transformação da Escola de Comércio na secção comercial do já existente Instituto Industrial de Lisboa (1852), passando desta forma o ensino da Contabilidade a leccionar-se no IICL. Apresentar em linhas muito breves aspectos relacionados com o ensino da Contabilidade no Instituto Industrial e Comercial do Porto (IICP), fundado em 1886, é o tema central da quinta secção. O artigo termina com a sistematização das conclusões, limitações e recomendações essenciais do trabalho².

2. Considerações em torno da Aula de Comércio Lisboaeta (1759–1844): origem, progresso e ocaso

Em 1 de Setembro de 1759 foi inaugurada em Lisboa a primeira escola pública de ensino técnico profissional no nosso país (Machado, 2009) – a Aula de Comércio de Lisboa – cuja iniciativa ficou a dever-se ao Marquês de Pombal. Os dois grupos de disciplinas que se ministravam na Aula de Comércio eram constituídos por (1) Aritmética e suas aplicações (pesos, medidas, câmbios, seguros, fretamentos, comissões) e (2) Escrituração Comercial (Contabilidade) pelo método italiano das partidas dobradas.

O ensino na Aula de Comércio tinha uma função mais social do que individual, porquanto apresentava como finalidade a própria economia do país, no seu conjunto, apoiada por uma apertada legislação que visava assegurar a maior projecção possível dos

² Faz-se notar que ao longo do texto as transcrições em itálico respeitam a ortografia oficial da época, opção que, a par do acatamento pela sintaxe de então, manteremos consistente ao longo de todo o trabalho.

fins sociais. Com efeito, “passada cerca de uma década, através da Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770, é tornada obrigatória a posse do diploma do curso da Aula de Comércio para guarda-livros, caixeiros, sobrecargas, caixas e escriturários de navios, escrivães da armada, empregados das companhias privilegiadas e para os officios da administração e arrecadação da Fazenda Pública” (Machado, 2009: 5).

Em nossa interpretação, a mencionada Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770 pode ter sido a primeira tentativa registada em Portugal para a legalização do exercício da profissão de Guarda-Livros, actualmente designada por Técnico Oficial de Contas. Aqui residem o germen e as bases da primeira regulamentação (Pimenta, 1934; Guerra, 1948; Brito, 1949; Carvalho, 1953; Rodrigues e Gomes, 2002) que mais tarde irá ditar as directrizes da profissão: habilitações académicas e organização colegial.

Vale a pena referenciar que os primeiros cursos da Aula de Comércio funcionaram no Solar dos Soares de Noronha. Posteriormente, em 1769, assistiu-se a mudança de instalações, para o piso nobre que esquina o edifício da Praça do Comércio para a Rua Augusta, onde se encontrava também a sede da Junta de Comércio. Em Junho de 1821, ardendo a construção, passou a *Aula* a funcionar no Convento da Boa-Hora, até 1824. Desde esta data até à sua extinção em 1844, a Aula do Comércio ficou instalada no “edifício que forma a esquina ocidental da Praça do Comércio com a Rua da Prata, com janelas para esta (1.ª andar) e para a arcada (sobrelója)” (Santana e Sucena, 1994: 114). E é justamente ao crepúsculo desta *Academia* que as seguintes breves notas reportarão.

Um livro de matrículas do último quinquénio em que a *Aula* funcionou respiga-nos os seguintes dados, em conformidade com a Tabela 1:

Tabela 1. Alunos matriculados nos últimos 5 anos lectivos da Aula de Comércio de Lisboa

Anos Lectivos	Alunos matriculados
1839-1840	63
1840-1841	79
1841-1842	58
1842-1843	67
1843-1844	46

Fonte: Santana (1985: 28).

Subsídios para uma contextualização e explicação da redução do número de matrículas (cf. Tabela 1) são-nos dados por Corrêa (1930), Portela (1968), Rodrigues *et al.* (2003, 2004b) e Rodrigues e Craig (2005). São diversas as possíveis causas para esta diminuição, de entre as quais se ponderam as seguintes:

- 1) o surgimento, no primeiro quartel do século XIX, das doutrinas de liberalismo económico, as quais, reclamando um intervencionismo menos asfixiante, não

- defendiam uma necessidade premente de desenvolvimento da actividade comercial e de aumento da riqueza das nações;
- 2) as invasões francesas (1807-1811), a revolução liberal de 1820, a instabilidade vivida nos catorze anos que se seguiram à revolução liberal (1820-1834) e a guerra civil portuguesa entre *miguelistas* absolutistas e *pedristas* liberais (1828-1834);
 - 3) a desregulamentação que, num cenário político liberal, constituiu também factor de declínio da *Academia*, nomeadamente por intermédio da Carta de Lei de 7 de Abril de 1838, a qual não obrigava a aprovação na Aula de Comércio para o exercício da profissão de Guarda-livros e
 - 4) a criação, em 1836, por decreto de 17 de Dezembro de Passos Manuel, de Liceus como escolas de ensino secundário nas capitais de distrito, inaugurando-se em 1839 o Liceu Nacional de Lisboa e, em 1840, o Liceu Nacional do Porto³.

Com uma meritória existência autónoma de oitenta e cinco anos (1759-1844), a *Aula*, encontrada decadente em sede de reorganização do ensino liceal, foi *despromovida* ao nível do ensino secundário, pelo decreto orgânico da instrução pública de 20 de Setembro de 1844, de obra de Costa Cabral. Para tanto, foi anexada ao Liceu Nacional de Lisboa, sob a designação de *Escola de Comércio* ou *Secção Comercial*, muito embora continuasse a ser correntemente referida por *Aula de Comércio*, como nos clarifica Carqueja (2002), mas “perdendo muito do seu prestígio por ser pouco frequentada” (Gonçalves, 1960: 13).

3. O Ensino da contabilidade no Pós-Aula de Comércio: A Escola de Comércio (1844-1869)

O quarto de século de vida da sucessora da Aula de Comércio, a Escola de Comércio de Lisboa, criada em 1844 e extinta em 1869, será desdobrado em duas fases, tendo em conta que o ano de 1866 vem marcado por uma reestruturação que, contudo, se mostrou bastante efémera, subsistindo apenas três anos.

3.1. Período 1844–1866

Em 1844, Costa Cabral foi promotor de uma nova reforma geral do ensino, oito anos após a de Passos Manuel, também global. Num cenário de reorganização da instrução pública nacional, Costa Cabral, no poder como Presidente do Ministério (cargo hoje equivalente ao de Primeiro Ministro), rebaixa-a ao nível do ensino secundário, integrando-a no Liceu Nacional de Lisboa, embora em secção própria. Com efeito, dispõe o citado decreto, no seu art.º 52.º: “A Aula do Comércio (...) ficará anexa ao Liceu de Lisboa, com o nome de Escola de Comércio ou Secção Comercial” (Portela, 1968: 793).

³ Verifica-se assim que a implementação do ensino contabilístico e comercial no nosso país precedeu em mais de três quartos de século a criação do ensino liceal secundário, facto demonstrativo do interesse e peso históricos da Aula de Comércio no contexto da formação e do ensino em Portugal.

Do ponto de vista nominal, Costa (1900: 23) aclara-nos que, correntemente, no dia-a-dia da Escola de Comércio, continuava a utilizar-se a já consolidada referência “Aula de Comércio”. Sublinhamos o seu registo: *“Malgré la dénomination réglementaire de Section Commerciale, on continue à se servir communément [...] de la dédignation primitive de Cours ou Classe (aula) du Commerce”*.

Visualizamos a divisão das disciplinas do curso, a ministrar em dois anos, na Tabela 2:

Tabela 2. Plano curricular da Escola de Comércio | Decreto 20-Setembro-1844: art.º 52.º, § 1.º

Escola de Comércio - Liceu de Lisboa (4.ª Secção) ano 1844	
Cadeiras	Disciplinas
1.ª cadeira	Aritmética Comercial (moedas, pesos e medidas); Elementos de Álgebra e Geometria
2.ª cadeira	Geografia (especialmente a Comercial); Cronologia; História
3.ª cadeira	Escrituração; Câmbios, Letras, Seguros, Prática
4.ª cadeira	Economia Política; Direito Administrativo; Direito Comercial

Fonte: Adaptação de Gomes (1980: 77).

Registe-se que na Tabela 2, segundo Costa (1900), a 2.ª cadeira correspondia à 6.ª cadeira do Liceu e a 4.ª cadeira professava-se na Escola Politécnica de Lisboa (era a 10.º cadeira desta instituição). Os professores que regiam a 1.ª e 3.ª cadeiras eram equiparados, para todos os efeitos legais, aos professores do Liceu Nacional de Lisboa.

A julgar pelas palavras de Carvalho (2001: 579), a *servidão* da Escola de Comércio à desorganização do Liceu não trouxe frutos ao ensino comercial lisboeta: “à semelhança da reforma de Passos Manuel, por inverosímil que pareça, também nesta reforma nada se diz quanto ao número de anos que o curso liceal deveria ter, nem quanto ao número de aulas de cada disciplina, nem quanto à sua distribuição nos horários”. Também em Carvalho (2001: 595), colhemos esta notícia que reputamos de interesse para a coerência da nossa exposição: “apenas em 1860 é promulgado um regulamento para os liceus que declara o que Passos Manuel e Costa Cabral omitiram: que o curso liceal era de 5 anos”.

No que concerne aos privilégios dos diplomados pela Escola de Comércio do Liceu de Lisboa, o decreto reformador de Costa Cabral, no seu art.º 74.º, e o Código Comercial de Ferreira Borges, de 1833 (Pereira, 2001), estipulavam as (poucas) garantias a conferir aos alunos e que visavam, também, animar o movimento discente da 4.ª secção. Desta forma, *“quando em 20 de Setembro de 1844 foi reformado o curso da Aula de Comércio, mantiveram-se ainda alguns dos privilégios, como por exemplo, o que mandava admitir os alumnos, sem outras formalidades, nos logares do Thesouro Publico e das Alfandegas”* (Pequito, 1914: 7). No seguimento, Pereira (2001: 287) colige-nos um importante conteúdo relacionado com as garantias legais dos aulistas, mencionando o autor que o Código Comercial de 1833 dispunha no seu art.º 1063.º que *“o escrivão dos*

tribunaes do commercio [devia] ter feito o curso das Aulas de Commercio de Lisboa ou da Academia [Politécnica] do Porto com certidão de aprovação”.

Das condições de acesso dos alunos à Escola de Comércio de Lisboa nos dá conta Gomes (1980: 77), aludindo ao Decreto de 20 de Setembro de 1844: “os alunos que quiserem matricular-se no primeiro ano da escola apresentarão certidão de idade de 14 anos completos e de aprovação nas disciplinas de Gramática Portuguesa e Francesa e bem assim nas quatro operações fundamentais de Aritmética. [...] E não se passará o diploma do curso sem o exame e aprovação de Língua Inglesa” (art. 52.º, § 4.º).

De notar que Ricardo José de Sá⁴ (1844-1912), um dos primeiros tratadistas de mérito da Contabilidade em Portugal, “foi aluno da Escola de Comércio de 1859 a 1862”, de acordo com Carqueja (2002: 74).

3.2 Período 1866–1869

Em 1866 o decreto de 9 de Outubro fixa uma nova organização do curso de estudos comerciais, ainda adstrito à Secção Comercial do Liceu de Lisboa. O curso continua a ter a duração de dois anos, mas vê ampliado o quadro de matérias, ainda que a reforma seja de curtíssima duração. Observem-se os dados da Tabela 3:

Tabela 3. Plano curricular da Escola de Comércio – Decreto de 9 de Outubro de 1866

Escola de Comércio - Reorganização de 1866 - Liceu Nacional de Lisboa			
Ano	Aula	Disciplinas	Carga lectiva
1º	1ª	Aritmética Comercial, Álgebra Elementar e Geometria	4 lições semana
	2ª	Primeira Parte: Geografia Matemática, Comercial e Industrial e História dos Produtos Comerciais	3 lições semana
	3ª	Primeira Parte: Escrituração e suas Principais Aplicações; Usos do Comércio	4 lições semana
2º	2ª	Segunda Parte: História Geral do Comércio e da Indústria	2 lições semana
	3ª	Segunda Parte: Escrituração Comercial; Exercícios práticos do 1.º ano	4 lições semana
	4ª	Economia Política e Estatística Comercial	2 lições semana
	5ª	Primeira Parte: Elem. de Direito Comercial e Marítimo, Legislação Económica e Administração de Alfândegas	3 lições semana
Segunda Parte: Exercícios de Língua Inglesa ou Alemã		5 lições semana	

Fonte. Tradução (livre) de Costa (1900: 25).

⁴ Para uma revisão bio e bibliográfica do autor, veja-se Dória (1973) e Carqueja (2002, 2002a). Quanto à importância deste autor para a história da revisão de contas em Portugal, *maxime* o seu manual *Verificações e Exames de Escripção*, de 1912, estude-se Guimarães (2004).

Costa (1900: 26) esclarece-nos que os privilégios dos estudantes continuam a ser aqueles que o decreto de 20 de Setembro de 1844 estipulara. De acordo com o autor: *“le diplôme du cours d'études, ainsi que l'équivalent de l'Academie Polytechnique de Porto, serait le seul titre admis pour concourir aux places de commis de l'administration des douanes et du trésor public”*.

O funcionamento da 4.^a secção do Liceu de Lisboa –Escola de Comércio– ao longo do quarto de século da sua existência (1844-1869), tomou lugar, referem Santana e Sucena (1994), no edifício que forma a esquina ocidental da Praça do Comércio com a Rua da Prata. Relembre-se que a Aula de Comércio já aí estava estabelecida desde 1824.

Entretanto, pelo ano de 1869, o decreto de 30 de Dezembro incorpora o ensino comercial no Instituto Industrial de Lisboa, passando este último a designar-se Instituto Industrial e Comercial de Lisboa. Aí seria leccionado, a partir do período lectivo de 1870 para 1871, o ensino comercial, suprimindo-se desta forma a Escola de Comércio ou Secção Comercial do Liceu Nacional de Lisboa.

4. A contabilidade no Instituto Industrial e Comercial de Lisboa (1869)

O decreto de 30 de Dezembro de 1852, assinado por Fontes Pereira de Melo, pouco tempo depois de criar o Ministério das Obras Públicas, Comércio e Indústria, estabelece a criação de duas escolas de ensino técnico industrial, não superior, em Portugal: o Instituto Industrial, em Lisboa, e a Escola Industrial, no Porto. Em 1864 a Escola Industrial do Porto mudou a sua designação para Instituto Industrial do Porto.

O diploma de 30 de Dezembro de 1869, assinado pelo Duque de Loulé e por Joaquim Tomás Lobo d'Ávila, assinala uma data importante na história do ensino das Ciências Económicas em Portugal (Portela, 1968). Na opinião de Sousa e Morais (2009: 64), “o decreto em causa foi responsável pelo início da aposta no ensino técnico comercial”. Transformando a Escola de Comércio, anexa ao Liceu Nacional de Lisboa, na Secção Comercial do Instituto Industrial –passando assim a Instituto Industrial e Comercial de Lisboa (IICL)– os preliminares da resolução ministerial de 1869 explicam também, em simultâneo, a não introdução do ensino comercial no Instituto Industrial do Porto por ser *“professado na Academia Polytechnica d'aquella cidade, parecendo conveniente ali permanecer [...]”* (Portugal, 1870: 865).

O relatório que antecede o decreto de 30 de Dezembro ajuda-nos a sistematizar as principais ideias-chave da reforma de ensino técnico comercial operada em Lisboa, no ano de 1869: *“o ensino commercial, até agora organizado em Lisboa segundo o decreto de 9 de Outubro de 1866, póde assim ser professado com vantagem no Instituto Industrial, que tomará a denominação de 'Instituto Industrial e Commercial de Lisboa', suprimindo-se a Escola de Commercio, ou Secção Commercial do Lyceu da capital. Creando-se no Instituto apenas uma nova cadeira de escripturação e contabilidade industrial e commercial, seguros, câmbios, letras, geographia commercial e exercicios praticos, póde n'este estabelecimento organizar-se um curso commercial mais completo do que o actual do Lyceu [...]”* (Portugal, 1870: 865).

Esta especificidade obrigava, portanto, a recorrer às cadeiras ministradas na secção industrial do Instituto, que Portela (1968) e Gomes (1980) fazem corresponder às cadeiras de (i) Aritmética, Álgebra, Geometria e Trigonometria, (ii) Economia Política e Industrial, (iii) Direito Comercial, Estatística e História Geral do Comércio, (iv) Língua Francesa e Língua Inglesa e (v) Física e Química. A intenção do legislador era, assim, com estas cadeiras já estabelecidas no Instituto, a par da nova cadeira de Contabilidade a criar, formar um programa conveniente para o curso de Comércio.

Centrando a análise ainda no diploma de 1869, estabelecia o seu art.º 47.º que o curso seria professado no IICL a partir do ano lectivo de 1870 para 1871. Por conseguinte, nesta linha de raciocínio, o decreto de 5 de Agosto de 1870 desdobra em duas cadeiras as disciplinas que constituíam a 7.ª cadeira⁵, criada no IICL pela determinação de 30 de Dezembro de 1869;

“1.ª cadeira: que compreendia Contabilidade comercial teórica e prática; escrituração e correspondência comercial nas línguas portuguesa, francesa e inglesa; exercícios práticos sobre câmbios, seguros, letras e facturas; usos das principais praças de Comércio e

2.ª cadeira: que compreendia Geografia e História Comercial; Elementos de Direito Comercial e Marítimo; Estatística comercial; Conhecimento prático dos principais produtos naturais e manufacturados empregados no Comércio; Prática de manipulação no laboratório de química industrial” (Portugal, 1871: 450).

As disciplinas pertencentes à 1.ª cadeira constituíam o curso elementar de Comércio e as relativas à 1.ª e 2.ª cadeiras conferiam o direito ao diploma do curso completo de Comércio. Para a obtenção de cartas de capacidade do curso completo de Comércio, os alunos, antes do exame, deveriam mostrar-se habilitados com os preparatórios de aprovação em exame de (1) instrução primária, em (2) Caligrafia, em (3) Francês e Inglês, em estabelecimento de ensino público, em (4) Aritmética, Álgebra e Geometria, em (5) Matemática Elementar dos Liceus, em (6) Física e Química, dos Liceus Nacionais, em (7) Introdução à História Natural, também dos Liceus Nacionais e, por último, em (8) Economia Política em quaisquer estabelecimentos de instrução pública. O curso elementar de Comércio tinha como preparatórios apenas as cadeiras (1), (2), (3) e (4).

Num outro registo, Portela (1968) sustenta que não foram renovados os privilégios que normalmente eram conferidos aos *aulistas* de Comércio, pelo que o novo curso era integralmente dirigido aos quadros privados da economia nacional⁶. As suas observações

⁵ “*Compreendendo o estudo da escripturação e contabilidade industrial e commercial, seguros, cambios, letras, exercicios praticos comerciais e geographia commercial*” (Ribeiro, 1873: 41).

⁶ Na ausência de leis proteccionistas do ensino comercial em Portugal, somos forçados a questionar, na linha de Beça (1918: 21): “de que serve reformar o ensino comercial se aos seus diplomados se não concede o direito de qualquer regalia, se pelo facto de terem uma

vão, no entanto, mais longe, quando refere que o curso elementar poderia produzir bons calculadores, escriturários e arrumadores de livros, ao passo que o curso completo seria apropriado para o negociante instruído que pretendesse empreender as transacções e especulações comerciais (*idem, ibidem*).

Tendo como ponto de apoio o autor que temos vindo a seguir –Portela (1968)– consegue-se estabelecer uma interessante dicotomia comparativa entre o ensino de Contabilidade que aqui estudamos, proposto pela reorganização de 1869/1870 no IICL, e o professado na antiga Aula de Comércio. Em conformidade, reflecta-se nos dados preconizados pela Tabela 4:

Tabela 4. Comparação entre o ensino de Contabilidade ministrado na Aula de Comércio e no IICL

Variáveis de análise	Aula do Comércio	Instituto Industrial e Comercial de Lisboa
	<i>Período pombalino - 1759 a 1777</i>	<i>Reorganização de 1869/1870</i>
Tipo de ensino	Superior	Elementar e secundário
Função de ensino	Social	Individual
Formação de base	Especializada	Não especializada
Objectivo político	Formação de quadros públicos	Formação de quadros privados
Privilégios dos alunos	Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770	Não renovados
Acessibilidade	Não popular (preferência dada à burguesia)	Popular

Fonte: Elaboração própria.

Inventariadas as principais características e circunstâncias de enquadramento do ensino de Contabilidade no IICL e firmadas que estão as bases da reforma do ensino comercial de 1869/1870, avança-se agora para 1872, ano que traz a lume o programa das cadeiras que aí eram professadas.

Na parte que mais aproveita ao nosso discurso, o curso comercial repartia-se agora em duas cadeiras, com as matérias programáticas resumidas como segue na Tabela 5:

carta de curso não têm mais garantias legais do que um simples aluno de instrução primária?”.

Tabela 5. Instituto Industrial e Comercial de Lisboa (1872) – Programa das cadeiras do Curso Comercial

Programa resumido da 1ª e 2ª cadeiras do Curso Comercial para o ano lectivo de 1872 a 1873			
1. ^a cadeira	1. ^a parte	# Contabilidade geral - analyse do seu estudo em Portugal e nos paizes estrangeiros	
		# Calculo commercial (descontos, juros, seguros, letras)	
		# Contractos commerciaes	
		# Cambios; Letras de cambio	
		# Fretamentos	
		# Seguros maritimos e seguros terrestres	
		# Sociedade: em nome collectivo, em commandita simples, em comamandita por accções; anonyma; em conta de participação	
		# Commissões, consignações, corretagens	
	2. ^a parte	Escripturação Commercial - Parte theorica	
		# Systemas de escripturar, antigos e modernos: Origem, importancia e utilidade das partidas dobradas: primeiros livros sobre este systema	
		# Livros ordenados por lei	
		# Livros principaes udados no commercio	
		# Livros auxiliares	
		# Contas: de capital; geraes; particulares	
		# Extornos: systemas de extornar	
		# Inventarios	
		# Balanços	
		# Liquidações	
		# Fallencias	
		Escripturação Commercial - Parte pratica	
# Simular a escripturação de uma casa de commercio, pelo systema das partidas dobradas, e correspondencia nas linguas portugueza, francesa e inglesa			
# Usos das principaes praças de commercio			
3. ^a parte	# Contabilidade industrial ou da industria manufactureira (generalidades)		
	# Contabilidade agricola (generalidades)		
2. ^a cadeira	1. ^a parte	# Geographia commercial	
	2. ^a parte	# Historia commercial (commercio dos tempos antigos; principais povos commerciantes)	
	3. ^a parte	# Direito commercial e maritimo	

Fonte: Adaptação de Programa (1872: 41-55).

No ano lectivo de 1872 para 1873, o magistério da 1.^a cadeira estava atribuído ao professor Rodrigo Affonso Pequito (1849-1931). O professor Henrique Midosi tinha a seu cargo a responsabilidade de leccionação da 2.^a cadeira.

O lugar do professor Rodrigo Pequito na História da Contabilidade Portuguesa corresponde ao de primeiro académico português da nossa disciplina (Carqueja, 2002), havendo desempenhado um relevante papel como impulsionador do Curso Superior de Comércio, em 1884⁷. Neste âmbito, no IICL, regeu a cadeira de *Contabilidade Geral e Operações Comerciais*⁸.

Outro aspecto a merecer atenção prende-se com a reforma de 1880, por decreto de 1 de Outubro, modificando-se, por sua prescrição, o plano curricular do curso de Comércio administrado no IICL. Dele constavam agora as cadeiras discriminadas na Tabela 6:

Tabela 6: Instituto Industrial e Comercial de Lisboa (1880) – Reforma do Curso Comercial

A Contabilidade como cadeira do Instituto Industrial e Comercial de Lisboa ano 1880		
Ano	Disciplinas	Cadeira
1.º ano	Física geral e suas aplicações	3ª cadeira
	Contabilidade (Escrituração e Correspondência Comercial em Francês e Inglês)	13ª cadeira
2.º ano	Química aplicada às artes, Prática de Manipulações Químicas	4ª cadeira
	Princípios de Economia Política e Industrial	11ª cadeira
	Geografia e História Comercial, Direito Comercial e Marítimo	14ª cadeira

Fonte: Adaptação de Freitas (1881).

Nos primeiros oito anos da secção comercial do Instituto (1870-1878), o curso comercial contou com 388 alunos matriculados, o que nos permite concluir que, com uma média de quase cinquenta estudantes por ano, era o curso da capital incomparavelmente mais frequentado do que o curso de Comércio da Academia Politécnica portuense. A média na *Polytechnica* na década de 70 não ultrapassava os dois alunos por ano lectivo, de acordo com Pereira (2001).

De uma forma geral, no Instituto que aqui tratamos, à medida que o século XIX se aproximava do seu fim, no que respeita à dimensão do número de alunos, os inscritos na secção comercial foram ultrapassando os matriculados na secção industrial. Carvalho (2001: p. 638), por exemplo, faz-nos saber que “no último ano escolar de *oitocentos*, no IICL matricularam-se 130 alunos nos cursos industriais e 207 nos comerciais”.

A terminar, queremos aqui deixar a nota final de que, em 1911, é extinto o Instituto Industrial e Comercial de Lisboa, procedendo-se ao desdobraimento deste estabelecimento de ensino em duas escolas que viriam a deixar uma marca de indelével qualidade no panorama geral do ensino superior nacional – o Instituto Superior de

⁷ Para perfis mais completos deste professor, atenda-se a Carqueja (2002, 2002b).

⁸ Cf. Costa (1980) para uma observação do plano curricular do Curso Superior de Comércio.

Comércio (mais tarde, Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras, em 1930⁹) e o Instituto Superior Técnico, este ainda em pujante actividade.

Todavia, a secção secundária do extinto IICL, transferida em 1913 para as instalações da escola industrial Marquês de Pombal, foi transformada pelo decreto n.º 954, de 14 de Outubro de 1914, na Escola de Construções, Indústria e Comércio (escola de ensino técnico médio), tendo por objectivo a formação de auxiliares de comércio (Sousa e Morais, 2009). A escola existiu até 1918. Nesse ano, com a reforma levada a cabo por Azevedo Neves, Ministro do Comércio, pelo decreto n.º 5029, de 1 de Dezembro, este estabelecimento de ensino médio (secção comercial) deu lugar ao Instituto Comercial de Lisboa (ICL). Segundo Costa (1980), os alunos eram admitidos com o curso geral do liceu e, em 1918, o Curso Comercial tinha a duração de 4 anos. Em 1931 foi criado no ICL o **Curso de Contabilista** com um *curricula* também de 4 anos. Ainda em linha com o mesmo autor, “em Novembro de 1950, o Decreto 38031 reduz de quatro para três anos a duração do Curso de Contabilista professado nos Institutos Comerciais” (Costa, 1980: 398).

Como se sabe, mais recentemente, em 1976, pelo Decreto-Lei 327/76, com Vítor Alves como ministro da Educação e da Investigação Científica (Costa, 2007, 2009a) do VI Governo Provisório, o Instituto Comercial de Lisboa (ICL) foi convertido no ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa– nele se conferindo o grau académico de bacharel em 3 anos¹⁰.

Um *bocadinho* de História da Contabilidade que ajuda a explicar a legítima reivindicação do ilustre ISCAL como instituição sucessora do espírito e da cultura *politécnica* da pioneira Aula de Comércio de Lisboa¹¹.

5. A contabilidade no Instituto Industrial e Comercial do Porto (1886)

Remonta a 1852, como antevimos, mais propriamente ao período que em Portugal ficou conhecido por Regeneração, a criação de um departamento governativo designado Ministério das Obras Públicas, Comércio e Indústria, chefiado inauguralmente por Fontes Pereira de Melo (1819-1887). Pelo decreto de 30 de Dezembro de 1852, assinado por este ministro, é instituído o ensino técnico industrial nas duas maiores cidades do país, Lisboa e Porto. Como ficou sobredito, os estabelecimentos de instrução assim fundados receberam as denominações de Instituto Industrial de Lisboa e Escola Industrial do Porto, esta última reconvertida em 1864 em Instituto Industrial do Porto.

⁹ Convertido em Instituto Superior de Economia (ISE), em 1972. Em 1989, o ISE muda a sua denominação para o actual ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão. Desde 1930 que estes estabelecimentos de ensino (ISCEF, depois ISE, depois ISEG) pertencem à Universidade Técnica de Lisboa.

¹⁰ Também os Institutos Comerciais de Aveiro, Coimbra e Porto foram reconvertidos em Institutos Superiores de Contabilidade e Administração.

¹¹ Ver, neste sentido, Silva (2009).

Não quadrando às finalidades principais da nossa exposição as vicissitudes da criação do ensino técnico industrial em Portugal, concentraremos os nossos esforços no Decreto de 30 de Dezembro de 1886, de Emídio Navarro, célebre ministro de Comércio (Obras Públicas e Indústria). No caso em apreço, o diploma jurídico assinalado, organiza, sob a égide do Ministro Navarro, um tipo de ensino comercial análogo ao da Academia Politécnica, incorporando-se assim no Instituto Industrial do Porto uma secção comercial, mudando-se dessa forma a nomenclatura do estabelecimento para Instituto Industrial e Comercial do Porto (IICP). Seguindo Costa (1925: 12), “este estabelecimento de ensino foi instalado numa parte do edifício do colégio dos Órfãos (Passeio da Graça) e Academia Politécnica, o qual era conhecido pelo *Paço dos Estudos*”.

Por conseguinte, o decreto de 30 de Dezembro de 1886 constitui um marco relevante da evolução do ensino das Ciências Económicas na cidade do Porto.

Os cursos de Comércio professados no IICP caracterizavam-se pelo seu carácter de elementaridade e de preparação para um curso superior que, controversamente, por sinal, ali não era superintendido, mas sim, e apenas, na capital. Em termos oficiais, o decreto de 30 de Dezembro de 1886 considerava o ensino técnico comercial dividido em três etapas ou graus: elementar, preparatório e superior. Os dois primeiros níveis circunscreviam-se apenas ao IICP. O ciclo, por completo (elementar, preparatório e superior), apenas era professado no Instituto Industrial e Comercial de Lisboa.

Será, pois, na secção comercial do IICP, a partir de 1886 até 1918, que no Porto passarão a funcionar os estudos de Comércio, a par do curso de Comércio regido na Academia *Polytechnica* (até 1897). O grau superior do Curso, no Porto, apenas é passível de leccionação a partir de 1905, por decreto de 3 de Novembro. Só depois desta data é que o IICP foi dotado com o Curso Superior de Comércio. Em 1918 o IICP é cindido em Instituto Comercial do Porto (ensino médio) e Instituto Superior de Comércio do Porto (ensino superior).

No primeiro ano após a reforma de Emídio Navarro –período lectivo de 1887 para 1888– o IICP vem organizado em vinte e cinco cadeiras (ensino comercial e ensino industrial, no total), sendo que a nossa especialidade estava afecta à 22.^a cadeira, de seu nome completo *Contabilidade e Operações Comerciais*.

A despeito das expectativas formuladas, em grande parte fundamentadas pelo efectivo decréscimo de matrículas na Academia Politécnica do Porto, Pereira (2001) documenta-nos um desabafo de estupefacção, registado em 1889 pelo então director do Instituto, deveras preocupado com os pretensos motivos que originavam uma desertificação escolar assinalável, nomeadamente ao nível do ensino elementar e preparatório de Comércio: “*esta falta de alumnos em um curso que devia attrahir um grande numero n’uma terra em que o commercio tem um grande desenvolvimento, merece ser notada, principalmente se attendermos a que ao mesmo tempo que os alumnos faltam n’este curso do instituto, existem pela cidade aulas particulares de commercio que são regularmente frequentadas, apesar de não serem gratuitas, como são as d’este estabelecimento*” (Pereira, 2001: 299).

Na verdade, os preparatórios de acesso aos cursos de comércio, nomeadamente o exame da Língua Portuguesa ou o de admissão aos liceus, afastavam muitos pretendentes a solicitar matrícula no IICP, na sua maioria caixeiros (Pereira, 2001). Não surpreende assim que a preparação exigida aos principiantes os afaste para os cursos comerciais de cariz particular que a cidade oferecia. Registe-se, neste plano, uma estatística coligida de Pereira (2001: 302), relativa ao ano de 1889, referindo que, dos “403 alunos matriculados no Instituto Industrial e Comercial do Porto, apenas sete (1,7%) se destinaram ao ensino comercial” leccionado no Instituto.

Beça (1918: 23) também menciona a “baralhada de preparatórios” com que se apresentavam à frequência no IICP os alunos interessados, denunciando a flagrante desconexão organizacional dos cursos comerciais que aí se professavam.

Com a reforma de ensino técnico comercial (e industrial) levada a cabo em 1891 pelo ministro das Obras Públicas, Comércio e Indústria, João Franco, ainda mais se ressentiu o ensino da Contabilidade neste Instituto da cidade do Porto, nomeadamente do ponto de vista dos alunos matriculados, pois foi suprimido o curso elementar, numa lógica de economia de despesas públicas.

A educação do pessoal dirigente da classe comercial, no Porto, particularmente no IICP, ficou-se sempre por um complexo de inferioridade institucional, relativamente ao seu homólogo sediado em Lisboa, repercutindo-se a desconsideração governamental, em nossa perspectiva, na circunstância de apenas em 1905 ser o Instituto Industrial e Comercial do Porto dotado de um curso superior de Comércio, quando a capital já dele dispunha há mais de uma vintena de anos (1884).

6. Conclusões, limitações e sugestões para futuras pesquisas

O artigo representa um subsídio para a temática do conhecimento contabilístico num ambiente pós-Aula de Comércio de Lisboa. Particularmente, ele ambiciona contribuir para atenuar as “lacunas na produção de estudos sobre a problemática do ensino comercial e do ensino da Contabilidade em Portugal para o período Oitocentista” (Pereira, 2009: 4).

A Aula de Comércio, muito próxima de uma formação educativa virada para o mundo do trabalho, e à frente do seu próprio tempo, inaugurou consigo uma controversa dualidade que ainda presentemente se mantém actual em Portugal, quando se pretendem esboçar fronteiras entre um ensino universitário, de pendur obstinadamente teórico, e um politécnico, de cunho marcadamente mais prático¹².

O ensino técnico comercial e o da Contabilidade, por maioria de razão, sofreram ambos com as indecisões políticas muito próprias do XIX século português. Isto será tanto mais verdade quanto pensamos que, especialmente na primeira metade de Oitocentos, nunca

¹² Para uma reflexão séria sobre as relações e articulações Universidade/Politécnico, estude-se a Barata-Moura (2009).

terá havido em Portugal uma efectiva e verdadeira aposta no ensino comercial (a situação era, aliás, extensível, ao ensino técnico industrial).

Na capital, no período pós-Aula de Comércio, a despromoção em 1844 da *Aula* ao Liceu Nacional, aliada a um retrocesso de conteúdos programáticos das cadeiras de Escrituração Comercial, concorreram para que o ensino da nossa especialidade tenha perdido muito do prestígio que alcançara em finais do século XVIII.

A circunstância de terem também diminuído, num contexto de Liberalismo, os privilégios conferidos aos diplomados de Comércio, fez naturalmente com que os estudantes mostrassem relutância em candidatar-se a este tipo de ensino, facto demonstrado posteriormente pela pouca procura da formação em Contabilidade ministrada nos Institutos Industriais e Comerciais de Lisboa (1869) e, sobretudo, do Porto (1886).

Este estudo apresenta como principal limitação a ausência de referências sólidas a outros estabelecimentos Oitocentistas de ensino e aprendizagem de matérias contabilísticas, particularmente os existentes na cidade do Porto, com o objectivo de cotejarmos o ensino da Contabilidade aí professado com o correlativo administrado em Lisboa, durante e após o término da Aula de Comércio da capital. Referimo-nos concretamente à Academia Real da Marinha e do Comércio da Cidade do Porto (1803-1837) e à Academia Politécnica do Porto (1837-1911). No entanto, esta advertência incorpora em si mesma a expectativa de que a limitação enunciada possa constituir um ponto de partida para futuras linhas de investigação no domínio da História da Contabilidade Portuguesa.

REFERÊNCIAS: Fontes primárias

Portugal (1870). Decreto de 30 de Dezembro de 1869. Ministério das Obras Públicas, Comércio e Indústria. Fundação do Instituto Industrial e Comercial de Lisboa. Diário de Governo, n.º 1, de 3 de Janeiro de 1870, in *Collecção Official da Legislação Portuguesa* (1870), pp. 865-869.

Portugal (1871). Decreto de 5 de Agosto de 1870. Ministério das Obras Públicas, Comércio e Indústria. Organização do ensino comercial no Instituto Industrial e Comercial de Lisboa. Diário de Governo, n.º 187, de 23 de Agosto de 1870, in *Collecção Official da Legislação Portuguesa* (1871), pp. 450-451.

Programa das Cadeiras do Instituto Industrial e Commercial de Lisboa para o Anno Lectivo de 1872 a 1873 (1872). Lisboa: Imprensa Nacional.

REFERÊNCIAS: Fontes secundárias

Azevedo, Mário da Conceição (1961). *A Aula do Comércio, primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no Mundo*. Lisboa: Escola Comercial Ferreira Borges.

Barata-Moura, José (2009). "A unidade do saber. Universidade e Politécnico". *Revista de Contabilidade e Finanças*, 99, pp. 9-11.

- Beça, Humberto (1918). *O ensino comercial em Portugal*. Porto: Escola Secundária de Comércio.
- Brito, António Tomé de (1949). "Depoimento". In, *Vantagens para a Contabilidade da Regulamentação Profissional dos Técnicos de Contas* (1953). Depoimento proferido em 28 de Abril de 1949 nas sessões promovidas pela SPC. Lisboa: Sociedade Portuguesa de Contabilidade, pp. 71-78.
- Caiado, António Pires (2000). "The teaching of accounting in Aula do Comércio (1759-1844)". Comunicação apresentada no *8º Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade*, Academy of Accounting Historians, pp. 1-9.
- Campos, João Ferreira (1859). *Apontamentos relativos á instrucção publica*. Lisboa: Typographia da Academia Real das Sciencias.
- Cardoso, José Luís (1984). "Uma 'Notícia Esquecida': o ensino da economia na Aula do Comércio". *Estudos de Economia*, V (1), pp. 87-112.
- Carqueja, Hernâni O. (2002). *Do saber da profissão às doutrinas da Academia*. Separata anexa à *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIX, nºs 234-235.
- Carqueja, Hernâni O. (2002a). "Nota biográfica de Ricardo José de Sá". *Revisores & Empresas*, 16, pp. 5-6.
- Carqueja, Hernâni O. (2002b). "Nota biográfica de Rodrigo Afonso Pequito". *Revisores & Empresas*, 17, pp. 5-6.
- Carvalho, Manuel de Sousa (1953). "Comercialização do ensino da contabilidade". *Revista de Contabilidade e Comércio*, 81, pp. 83-85.
- Carvalho, Rómulo de (2001). *História do ensino em Portugal: desde a fundação da nacionalidade até ao fim do regime de Salazar-Caetano*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Corrêa, Francisco António (1930). *História económica de Portugal*. Vol. II. Lisboa: Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade.
- Costa, Carlos Baptista da (1980). "O ensino da contabilidade em Portugal - a necessidade de uma Licenciatura em Contabilidade". *Revista de Contabilidade e Comércio*, XLIV (176), pp. 389-404.
- Costa, Carlos Baptista da (2007). "Uma data e um nome que não podem ser esquecidos". *Revista de Contabilidade e Finanças*, 85, p. 3.
- Costa, Carlos Baptista da (2009). "Breves notas sobre a Aula de Comércio". *Revista de Contabilidade e Finanças*, 96, pp. 4-5.
- Costa, Carlos Baptista da (2009a). "Ciclo de conferências comemorativas do 250.º aniversário da Aula do Comércio". *Revista de Contabilidade e Finanças*, n.º 97, Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas (APPC), pp. 22-23.
- Costa, Francisco Felisberto Dias (1900). *Exposition universelle de 1900 - Institut Industriel et Commercial de Lisbonne*. Lisboa: [s.n.].
- Costa, Laurindo (1925). *A evolução do ensino profissional: séculos XIX a XX*. Porto: Imprensa Nacional.

- Dória, António Álvaro (1973). "Ricardo de Sá em defesa dos Guarda-Livros". *Revista de Contabilidade e Comércio*, XL (159), pp. 274-279.
- Estevens, Matilde (2009). "Classe média: o universo provável dos discentes da Aula de Comércio?". *Revista de Contabilidade e Finanças*, 99, pp. 4-8.
- Felismino, Aureliano (1960). *No duplo centenário da Aula do Comércio*. Lisboa: [s.n.].
- Ferreira, L.; Kedslic, M.E. e Freitas, M.V. de (1995). "The history of accounting in Portugal, with special reference to the Aula do Comercio". Comunicação apresentada na 18th *European Accounting Association Annual Congress*, Birmingham, 10-12 Maio, pp. 1-22.
- Fleischman, R.K.; Mills, P.A.E e Tyson, T.N. (1996). "A theoretical primer for evaluating and conducting historical research in accounting". *Accounting History*, 1 (1), pp. 55-75.
- Freitas, J.J. Rodrigues de (1881). "Instrução industrial e comercial. VI. O comércio do Porto (7 set. 1881)". In, Alves, Jorge Fernandes (recolha e introd.) [s.d.], *José Joaquim Rodrigues de Freitas: novas páginas avulsas*. Porto: Fundação Eng. António de Almeida, pp. 139-143.
- Gomes, Delfina e Rodrigues, Lúcia Lima (2009). "Investigação em história da contabilidade". In, Major, Maria João e Vieira, Rui, *Contabilidade e controlo de gestão - Teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 211-239.
- Gomes, Joaquim Ferreira (1980). *Estudos para a história da educação no século XIX*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Gonçalves, Júlio César da Silva (1960). *A Aula do Comércio*. Lisboa: [s.n.].
- Guerra, Carlos José (1948). "Querer é poder". *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.ºs 61-62, ano XVI, pp. 170-181.
- Guimarães, Joaquim Cunha (2004). "Contributo para a história da revisão de contas em Portugal". *Revisores & Empresas*, 27, pp. 9-23.
- Hopwood, A. G. (1985). "The tale of a committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the social". *Accounting, Organizations and Society*, 10 (3), pp. 361-377.
- Hopwood, A. G. (1987). "The archaeology of accounting systems". *Accounting, Organizations and Society*, 12 (3), pp. 207-234.
- Laughlin, R. (1999). "Critical accounting: Nature, progress and prognosis". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 12 (1), pp. 73-78.
- Lopes, Fernando da Conceição (1992). "História da contabilidade - A Aula do Comércio: primeira escola de gestores em Portugal". *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 320, pp. 127-128.
- Machado, A. J. Cardão (2009). "A importância das reformas pombalinas do ensino na evolução da Contabilidade". *Revista de Contabilidade e Finanças*, 98, pp. 4-8.
- Martins, Everard (1937). "A Aula do Comércio". *Revista de Contabilidade e Comércio*, 19, pp. 262-265.
- Martins, Everard (1960). *A Aula do Comércio: 1759*. Lisboa: [s.n.].

- Pequito, Rodrigo Affonso (1914). *A instrução comercial superior: Discurso proferido na Sessão Solemne de Abertura de aulas do Instituto Superior de Commercio em 29 de Novembro de 1913*. Lisboa: Typographia "A Editora Limitada".
- Pereira, José Manuel (2001). *O Caixeiro e a instrução comercial no Porto oitocentista: percursos, práticas e contextos profissionais*. Porto: Faculdade de Letras da Universidade do Porto. Tese de Mestrado em História Contemporânea.
- Pereira, José Manuel (2009). "O arranque do ensino comercial no Porto Oitocentista – pretextos e contextos". *Revista de Contabilidade e Finanças*, 97, pp. 4-13.
- Pimenta, Pedroso (1934). "O Marquez de Pombal regulamentou as profissões de Técnicos de Contas". *Revista de Contabilidade e Comércio*, II (8), pp. 289-295.
- Portela, António Farinha (1968). "A evolução histórica do ensino das Ciências Económicas em Portugal", *Análise Social*, VI (22-23-24), pp. 787-836.
- Portugal (1770). "Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770". In, Pimenta, Pedroso (1934), "O Marquez de Pombal regulamentou as profissões de Técnicos de Contas". *Revista de Contabilidade e Comércio*, II (8), pp. 289-295.
- Raupp, Fabiano Maury e Beuren, Ilse Maria (2006). "Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais". In, Beuren, Ilse Maria (Org.), Longaray, André Andrade; Raupp, Fabiano Maury; Sousa, Marco Aurélio Batista de; Colauto, Romualdo Douglas e Porton, Rosimere Alves de Bona (Col.), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática*. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, pp. 76-97.
- Ribeiro, José Silvestre (1873). *Historia dos estabelecimentos Scientificos, Litterários e Artísticos de Portugal nos successivos reinados da monarchia*. Tomo III. Lisboa: Typographia da Academia Real das Sciencias.
- Rodrigues, Lúcia Lima e Craig, Russell (2004). "English mercantilist influences on the foundation of the portuguese School of Commerce". *Atlantic Economic Journal*, 32 (4), pp. 329-345.
- Rodrigues, Lúcia Lima e Craig, Russell (2005). "Influências mercantilistas inglesas na criação da Aula do Comércio em 1759". *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 62, pp. 22-33.
- Rodrigues, Lúcia Lima e Craig, Russell (2009). "Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, portuguese School of Commerce, 1759–1784". *Critical Perspectives on Accounting*, 20 (3), pp. 379-398.
- Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell e Gomes, Delfina (2007). "State intervention in commercial education: the case of the portuguese School of Commerce, 1759". *Accounting History*, 12 (1), pp. 55-85.
- Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell e Gomes, Delfina (2010a). "A intervenção do Estado no Ensino Comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759 (I)". *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, 118, pp. 39-48.
- Rodrigues, Lúcia Lima, Craig, Russell e Gomes, Delfina (2010b). "A intervenção do Estado no Ensino Comercial: o caso da Aula do Comércio, 1759 (II)". *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, 119, pp. 39-44.

- Rodrigues, Lúcia Lima e Gomes, Delfina (2002). "Evolução da profissão dos TOC em Portugal: do Marquês de Pombal até aos nossos dias". *Jornal de Contabilidade*, 302, pp. 131-141.
- Rodrigues, Lúcia Lima, Gomes, Delfina e Craig, Russell (2003). "Aula do Comércio: primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no mundo?". *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 34, pp. 46-54.
- Rodrigues, Lúcia Lima, Gomes, Delfina e Craig, Russell (2004a). "Corporativismo, liberalismo e a profissão contabilística em Portugal desde 1755". *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 46, pp. 24-39.
- Rodrigues, Lúcia Lima, Gomes, Delfina e Craig, Russell (2004b). "Portuguese school of commerce, 1759-1844: A reflection of the 'Enlightenment'". *Accounting History*, 9 (3), pp. 53-71.
- Santana, Francisco Gingeira (1985). "A Aula do Comércio: uma escola burguesa em Lisboa". *Ler História*, 4, pp. 19-30.
- Santana, Francisco Gingeira e Sucena, Eduardo (coords.) (1994). *Dicionário da História de Lisboa*. Lisboa: [s.n.].
- Silva, Alberto (2009). "Contra a corrente: 'Contabilistas melhorados'". *Revista de Contabilidade e Finanças*, 97, p. 24.
- Sousa, Pedro Rodrigues de e Morais, Teresa Torrinhas (2009). "O ensino técnico dos Institutos Industriais e Comerciais em Portugal: breve panorama sobre as principais reformas (1853-1973)". In, Alves, Luís Alberto Marques Alves; Sousa, Pedro Rodrigues de; Morais, Teresa Torrinhas e Araújo, Francisco Miguel Veloso, *Ensino técnico (1756-1973)*. Lisboa: Secretaria-Geral do Ministério da Educação, pp. 57-90.
- Stewart, R.E. (1992). "Pluralizing our past: Foucault in accounting history". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5 (2), pp. 57-73.

LA ELECCIÓN DEL MÉTODO CONTABLE: EL CASO DEL CABILDO CATEDRAL DE SEVILLA (siglo XVII)

J. Julián Hernández Borreguero¹
julianhdez@us.es

Universidad de Sevilla

fecha de recepción: 14/03/2011
fecha de aceptación: 19/09/2011

Resumen

Gracias al avanzado estado de las investigaciones en Historia de la Contabilidad podemos situar en qué momento temporal aparecieron sucesivamente los distintos métodos contables que hoy conocemos. A pesar de ello, son pocos los estudios que analizan por qué los contadores elegían uno u otro para gestionar una determinada entidad económica. En nuestra opinión existen una serie de restricciones y condicionantes a la hora de la decisión sobre el método contable a implantar en un determinado negociado. En este trabajo centramos esta problemática en una entidad eclesiástica, concretamente el Cabildo Catedral de Sevilla. En el siglo XVII, cuando el uso de la partida doble estaba plenamente difundido en la ciudad y en el país, observamos cómo en la mayoría de los negociados del Cabildo no se utilizó este método, sino diversas variantes de la partida simple. A lo largo de esta comunicación analizamos los casos en los que se utilizan los distintos métodos; en nuestra opinión hay una buena correspondencia entre los métodos utilizados y la realidad económica que se gestionaba.

Palabras clave: Cabildo Catedral; Contadurías; Partida simple; Partida doble.

Abstract

Thanks to the advanced state of research about the history of accounting, we can exactly date the moment in which the present accounting methods were first used. However, there are few studies focusing on the reasons to choose a specific accounting method to manage an institution. This study reviews those reasons in an ecclesiastical institution, the Cathedral Council of Seville. In the 17th century, when double entry was widely used in town and

¹ Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Sevilla, Avda. Ramón y Cajal, s/n, Sevilla.

throughout the country, we can see how the Cathedral Council used instead versions of the single entry method. This paper addresses the cases in which the different methods were used. We think that there is a good correspondence between the method chosen and the economic reality managed.

Keywords: Cathedral Council; Accountant's office; Single entry; Double entry.

1. Introducción

Uno de los campos más interesantes dentro de la investigación en Historia de la Contabilidad es el de la elección de la metodología contable: cada vez que analizamos bajo el prisma de esta disciplina las cuentas de cualquier entidad económica, inevitablemente, éstas han sido formuladas siguiendo un determinado método, técnica o patrón. Gracias al avanzado estado de las investigaciones en esta materia en España, disponemos de una completa clasificación de los distintos métodos contables, así como de las fechas en las que se difunde su práctica².

A pesar de la presencia de estas valiosas herramientas, creemos que se ha profundizado poco en la discusión sobre la elección del método contable, y en los condicionantes de esa decisión. Asimismo, partiendo de que en buena parte de Europa el método de la partida doble era utilizado, al menos, desde mediados del siglo XVI, nos atrevemos a decir que existe una "idea preconcebida" (casi despectiva) dentro de la investigación en Historia de la Contabilidad por la que si analizamos las cuentas de una unidad económica en fecha posterior a esa, si estas cuentas no son llevadas por el método de la partida doble, el método utilizado es "rudimentario e inapropiado".

Por supuesto esta afirmación no es determinista, pues algunos autores han defendido que algunas entidades no usaban el método de la partida doble porque sus responsables no lo creían necesario³. Martín (1998: 21) sostiene que algunos contadores podrían no utilizar el método contable más complejo que conocían, sino el más elaborado que comprendía el destinatario.

En el presente trabajo nosotros defendemos un sencillo modelo de decisión sobre el método contable a seguir por una organización: en primer lugar, esa decisión estará predeterminada por dos restricciones:

a) La existencia de una normativa al respecto: al menos desde las pragmáticas de Cigales (en el ámbito mercantil privado), ordenanzas públicas (en el ámbito de las administraciones

² Recomendamos la consulta de la obra de Vlaeminck (1961) así como el análisis de la evolución histórica de las técnicas contables en España de Hernández (1996: 71 y ss).

³ Por ejemplo, Rafael Donoso (1996: 484) defiende la idoneidad del método de cargo y descargo para determinados tipos de organizaciones, y la del método de partida doble "cuando los procesos contables se complican debido a la diversidad de orígenes y aplicaciones de las partidas".

públicas) y normativas propias (cuando las hubiera, sobre todo en las organizaciones eclesíásticas o señoriales). Obviamente cuando estas normas entran a regular obligando a utilizar un método concreto, es el que deben de adoptar las organizaciones.

b) Los conocimientos del responsable de la contabilidad: todos los métodos contables utilizados normalmente exigen un determinado nivel de estudio, práctica y dominio para su uso correcto. Aunque tradicionalmente se han enunciado los períodos en los que han surgido, progresivamente, los métodos contables (Vlaemnick, 1961) eso no significa que en esos períodos se abandonara el uso de los anteriores, si no que coexistieron; el motivo de que en muchos de los casos se mantuvieran métodos contables más antiguos sería precisamente la falta de conocimiento de los mismos. Por tanto, entendemos como una restricción de cara a la elección del método los conocimientos del contable que gestionaba el negociado. Por lógica, éste renunciaría a la llevanza por un método que no conociera en profundidad.

Aparte de estas dos restricciones, en nuestra opinión hay otros dos factores que condicionan la elección del método:

c) Factor subjetivo: el continuismo. La racionalidad y la comodidad invitan a mantener los mismos métodos contables que ya se utilizaban en una determinada institución. En primer lugar la racionalidad sugiere mantener un método que “funciona” (siempre que sus responsables y usuarios con capacidad de decisión no planteen su implementación) y evita tener que realizar cambios, que siempre acarrearán costes administrativos (aunque solo sean temporales). En segundo lugar, los contables tienen un patrón perfecto en los libros anteriores en caso de dudas o de inicio personal en ese desempeño.

d) Factor objetivo: adecuación entre realidad económica y método contable. Sin duda, el método de la partida doble es el más completo, y siempre supondría la mejor elección para gestionar un negociado económico. Sin embargo, en nuestra opinión, hay determinadas características de la realidad económica objeto de la contabilidad que hacen posible que, mediante métodos contables menos elaborados se consiga satisfacer el objetivo de control de la entidad económica de forma adecuada. Esas características serían el número de operaciones anuales a registrar y el número de cuentas contables distintas a controlar. Ambas variables contribuyen a formar lo que nosotros llamaremos “complejidad de la realidad económica”. A lo largo de nuestro trabajo tendremos oportunidad de volver sobre este asunto y poner ejemplos reales al respecto.

En este artículo contrastaremos esta hipótesis en un tipo de organización económica muy concreto y peculiar: las entidades eclesíásticas, que han logrado en los últimos años ser reconocidas por su importancia de cara a la elaboración de una Historia de la Contabilidad. Como ejemplo de estas instituciones presentaremos el caso del Cabildo Catedral de Sevilla, una organización económica enorme, que utilizaba para su gestión, hacia mediados del siglo XVII, más de 60 libros contables a cargo de más de 40 personas (entre contadores y oficiales de contaduría). Como ya veremos, entendemos la idoneidad de este estudio en esta institución, considerándola como un magnífico “laboratorio de ensayo” de métodos contables teniendo en cuenta los siguientes tres factores: 1) el ya mencionado altísimo número de libros utilizados (y bien conservados en el Archivo de la Catedral de Sevilla) para

su gestión económica; 2) la ausencia de normativas contables de la propia institución ni de otras de rango superior que obligaran a usar un determinado método contable; y 3) la no rendición de cuentas ante instituciones superiores (Rey, Papa o Arzobispo).

2. Organización administrativa y contable del Cabildo Catedralicio

Partiendo de nuestras anteriores investigaciones de esta organización, sobre todo a lo largo de los siglos XVI y XVII, (Hernández Borreguero, 2003 y 2010), podemos situar al Cabildo, desde un punto de vista económico, como una organización que gestionaba unas inmensas rentas, obtenidas de los diezmos y de una gran cantidad de propiedades inmobiliarias arrendadas, que destinaba al mantenimiento del templo y sus operarios (*fábrica*) y al reparto entre los miembros del Cabildo (*capitulares*); también destinaba parte de esos fondos al sustento de fundaciones pías (*patronatos*). Asimismo gestionaba impuestos a favor de la Corona que gravaban a eclesiásticos (subsidio y excusado). Por tanto, podemos decir que la administración de esta entidad tenía aspectos públicos/fiscales, mercantiles, no lucrativos y comunales (de reparto de rentas).

Ante esta gran cantidad y diversidad de tareas económicas, la entidad se dividió en 6 contadurías distintas (*Mayordomía, Receptoría de Fábrica, gastos de Fábrica, Receptoría de Subsidio y Excusado, Sala y estrado de rentas, y repartimiento de diezmos*), coordinadas y supervisadas por otra (*Contaduría Mayor*), a cargo de unas 40 personas (entre contadores y oficiales). Esta Contaduría Mayor gestionaba económicamente (y por tanto registraba contablemente) algunos asuntos institucionales del Cabildo, y al mismo tiempo supervisaba el funcionamiento de las otras, pero sin agrupar o resumir las cuentas gestionadas en las demás contadurías. Además, hay que tener en cuenta la presencia de los administradores de los patronatos, y de los responsables del cobro del diezmo de determinadas poblaciones (*fieles*), todos ellos dependientes y controlados por la institución capitular. Cada una de las 6 citadas contadurías dividía su gestión en varias áreas, y en cada una de ellas se registraban en un libro o dos (si eran llevados mediante libros diario y mayor) todos los hechos contables acaecidos relacionados con esa parcela de actividad. Totalizando, llegamos a que la cifra de libros necesarios, anualmente, para registrar todos los hechos contables relacionados con el Cabildo superaría los 60 libros.

Analizando las normas internas del Cabildo en materia administrativa, hemos encontrado muy pocas que hagan referencia a aspectos contables, y ninguna que especifique o restrinja la modalidad del método contable a utilizar (Hernández Borreguero, 2003: 52-57)⁴. Esta libertad de elección del método contable nos parece extraña, teniendo en cuenta el celo con que el Cabildo vigilaba todos sus procedimientos y acciones, y

⁴ Las escasas normas encontradas en el ámbito administrativo y contable apenas señalan parcialmente algunas de las obligaciones de los contadores catedralicios, sobre todo referidas a cuándo y cómo autorizar el pago de una serie de partidas. Como muestra más significativa de la libertad de elección del método encontramos la obligación del notario de Fábrica de que “*tenga libro de todo lo que se cobrase en la Fábrica y de todo tenga protocolo donde se asiente todo lo que pasare ante él perteneciente a la dicha Fábrica*” sin especificar método ni patrón contable alguno.

teniendo en cuenta que en otras muchas organizaciones eclesiásticas⁵ de la Edad Media y Moderna sí había obligación de seguir un determinado método contable.

Además, ninguna entidad estaba legitimada para supervisar las cuentas del Cabildo: ni la Corona, ni la autoridad del Papa de Roma, ni el propio arzobispo de la diócesis, por lo que la forma de llevar las cuentas estaba exclusivamente legitimada y orientada hacia su propio control interno económico.

En cuanto a los contadores, sabemos que muchos eran eclesiásticos (normalmente con el rango de *rationero* o *medio-rationero*⁶), aunque no todos. Además es interesante hacer mención a que un contador, Juan Bautista de Herrera, dice expresamente en la introducción de un libro de cuentas que no todos los contadores conocen el método de la partida doble⁷. No sabemos mucho sobre la formación de esos contadores; los *Estatutos y Condiciones* del Cabildo de 1601 (p. 167) señalan que deberá ser elegido el más hábil entre tres candidatos por una comisión formada por 8 miembros del Cabildo.

3. La elección del método contable

A lo largo de la primera mitad del siglo XVII hemos encontrado que, cada año, esos 60 libros de cuentas no eran llevados por el mismo método, sino que se utilizaban, desde los más sencillos a los más elaborados. Hemos agrupado los métodos contables encontrados en la administración del Cabildo en siete. ¿Por qué - si se conocían los métodos más completos, se utilizaban esos métodos tan dispares? Para explicar esta cuestión enunciaremos la clasificación de los métodos contables, así como pondremos algunos ejemplos de libros conservados de cada tipo en el Archivo de la Catedral de Sevilla en el siglo XVII, analizando la realidad contable que registraban:

a) Libros de cálculos o reparto: Bajo esta denominación hemos aglutinado aquellos que se usaban para totalizar una serie de partidas, y proceder a su posterior reparto, previo prorrateo, entre una serie de personas. La mayoría de esos libros registran una serie de ingresos que habría que dividir, proporcionalmente, entre los miembros capitulares. La peculiaridad de estos libros queda reflejada en el nombre que se les da: *cuadernos*. Entre ellos estarían los *cuadernos de diezmos* y los *de pitancerías*. En los primeros, se recogen a lo largo de varias páginas los ingresos que corresponden al Cabildo en concepto de un determinado tipo de diezmo. Finalmente, se totalizan, y se divide el global entre el número de *raciones* que tenía el Cabildo. De ese total, se asignaban dos raciones a los canónigos, una a los *rationeros* y media a los *medio-rationeros*.

⁵ Entre otros podemos citar el caso de una institución monacal que sí disponía de tratados contables específicos (Quattrone, 2004), incluso de modelos de balances para la rendición de cuentas (Mate, Prieto y Tua, 2008).

⁶ Canónigos, racioneros y medio-racioneros son los tres niveles (descendientes) de miembros del Cabildo. Las diferencias entre ellos eran de tipo retributivo y de atribuciones políticas (Pérez-Embid, 1977).

⁷ En el "Libro de cuentas: Entradas y salidas (1625-1635)" (Archivo Catedral de Sevilla, sección Contaduría, ref. 74-A) afirma que " (...) no todos[los contadores] sabían el estilo de la correspondencia de las partidas, que es en lo que se funda esta cuenta de Caja entera".

Estos *cuadernos* no hacen mención al momento del cobro, digamos que se basan en el criterio del devengo, pues totalizan las partidas por años naturales. Teniendo en cuenta estas peculiaridades entendemos que deberíamos clasificar estos libros como auxiliares de cuentas, pues todas las partidas en ellos reflejadas eran traspasadas a otros libros para controlar el momento en que se cobraban esos ingresos y se pagaban a los capitulares esas rentas devengadas a su favor.

b) Libros de inventarios: Debido a la gran cantidad de bienes inmuebles (urbanos y rústicos) que poseían tanto el Cabildo como institución⁸, como la Fábrica y algunos patronatos, cada cierto número de años se creaban libros de inventarios de esos bienes. En ellos, para cada inmueble, se identificaba su situación (nombre de la calle y número), el nombre del arrendatario, y a la derecha la renta anual prevista a recibir por el bien (en virtud del contrato de alquiler firmado). Estos libros, en ningún momento, realizaban valoraciones económicas de esos bienes; entendemos que no lo hacían debido a que el Cabildo nunca los enajenaba, para respetar el vínculo⁹ contraído con los donantes; esos bienes inmuebles se destinaban al arrendamiento, por lo que se justifica la falta de interés de tenerle asociado un valor de mercado, ni, por supuesto, de adquisición (la gran mayoría fueron recibidos en donación). También destaca la ausencia de sumas parciales ni totales de esas rentas de alquiler.

Dentro de este grupo podríamos asignar los *libros de posesiones del Cabildo*, los *libros de posesiones de la Fábrica*, y los *libros de casillas*. Para todos ellos defendemos la idoneidad de la sencillez con que registran estos inventarios, y su uso como libros de cuentas auxiliares a otros, encargados de controlar y registrar el cobro de esos arrendamientos.

c) Libros memoriales: Los contadores del Cabildo seguían utilizando en el siglo XVII estos libros para registrar cobros y pagos. Sin embargo, solo utilizó este método para dejar constancia de realidades económicas que daban lugar a muy pocas transacciones, sirviendo más como “libro recibo” que como utensilio para gestionar algún negociado.

Entre los libros llevados por este método tenemos el ejemplo paradigmático de los *libros de finiquito de subsidio y excusado*. Estos dos impuestos a favor de la Corona tenían una periodicidad de pago anual, y un importe a pagar fijo por quinquenios (Hernández Borreguero, 2007). En cada uno de esos libros se registran dos o tres pagos parciales del importe anual. Así en el *libro de la cuenta del decimoquinto quinquenio del excusado (1643-1647)* encontramos 33 dobles páginas escritas para registrar tan solo 5 cargos (uno por año) y 14 datas (entregas a cuenta). Estos libros utilizan el “estilo narrativo” que señala Vlaemminck (1961: 55) como característico de los libros memoriales: describe con todo lujo de detalles la operación, haciendo mención a quién ordenaba la instauración de ese impuesto, los nombres y cargos de los pagadores y del cobrador real, así como la descripción de la moneda (vellón o reales de plata) entregada; algunas veces, incluso, se indica el destino de dicho impuesto (“defensa ante los infieles” o “para combatir al turco”).

⁸ En nuestro reciente estudio inventariamos unas 1.500 propiedades inmobiliarias del Cabildo entre viviendas urbanas y rurales, cortijos y tierras de labranza (Hernández, 2010).

⁹ Jurídicamente se entiende por “vínculo” a la sujeción de una propiedad al perpetuo dominio de una persona o institución con prohibición de partirlo o enajenarlo.

Otro ejemplo de libro memorial sería el *libro de libramientos de Cabildo y Fábrica (1641-1644)*, utilizado por la Contaduría Mayor para justificar, mediante extensas explicaciones, el motivo para dotar una serie de gastos de carácter extraordinario. Así, por ejemplo, encontramos el registro de la dotación económica de Fernando de la Torre y Juan González de Gamaza, quienes conceden 3.000 maravedís a repartir entre los miembros capitulares asistentes a la procesión del día de los santos inocentes. A pesar de que el número de anotaciones realizadas por año era elevado (500-540), entendemos el uso de este método contable si tenemos en cuenta que en este libro solo se registraba la dotación, por lo que estos hechos contables eran trasladados a otros libros para controlar la obligación de pago y el momento en que éste se realizaba.

d) Libros llevados por partida simple mediante "cargo y data": De entre los libros llevados por el método de la partida simple, probablemente sean éstos los usados más antiguamente, pues simplemente dividían los libros contables en dos mitades, registrando, cronológicamente, en la primera mitad los cargos y en la segunda mitad los abonos. Este método lo hemos encontrado utilizado en el Cabildo en una serie de libros que solo contienen una cuenta, como los *libros de gastos de la Mayordomía, libros de gastos de cera, o libros colorados*.

Vamos a detenernos en los *libros de la cuenta de la cera*, concretamente en el del período 1641-1652: éste solo registra la cuenta que mantenía la Fábrica de la Catedral con un cerero, al cual le entregaban cera *vieja* o utilizada (cargos) y éste le devolvía cera *labrada* para reaprovechar (datas). A lo largo de las 200 dobles páginas del libro que se utilizaron, se registraron en la mitad destinada a los 'cargos' unas 1.000 anotaciones, y unas 2.500 anotaciones relacionadas con 'datas', realizando totalizaciones en cada página. Se realizaban sumatorios de esas páginas una vez cada año, sin coincidir con el año natural (22/06/1641 al 28/07/1642; 30/07/1642 al 20/06/1643; 01/07/1643 al 16/06/1644; etc.) en los que se confrontaban los totales de cargos y datas (en unidades de peso tales como arrobas, libras y onzas), dando a lugar a alcances a favor o contra el cerero.

Como ya indicamos, el hecho de que solo controlaran el estado de una sola cuenta (la cera entregada y recibida al cerero) justifica el uso de este método. Además, a pesar de que se registró una importante cantidad de operaciones (casi 300 por año) éstas eran de pequeño valor económico, por lo que el Cabildo entendía que con un cierre de cuentas al año era suficiente.

e) Libros llevados por partida simple "alla veneziana": La técnica contable anterior perdía gran parte de la utilidad cuando un mismo responsable tenía que gestionar varias cuentas, aunque éstas tuvieran un menor número de hechos contables a registrar. La diversidad de cuentas a controlar recomendaba a que, por razones de operatividad, en la misma doble página se pudiera revisar el estado de los cargos y descargos relacionados con la misma cuenta. Los contadores del Cabildo utilizaron esta técnica, por ejemplo, en los libros de salarios de la Fábrica y los libros de gastos del Hospital de Santa Marta.

Así, en el *libro de los salarios de Fábrica de 1647* encontramos 76 cuentas llevadas en 82 dobles páginas (pues algunas cuentas necesitaron 2 ó 3 dobles páginas). Además, para facilitar su localización, el libro comienza con un índice alfabético (*abecedario*) para

ayudar a localizar las distintas cuentas contenidas en el mismo. Las cuentas estaban referidas a todos los empleados dependientes de la Fábrica de la Catedral; en cada doble página se registra en el *ha de haber* el salario anual que le corresponde (mediante 2 ó 3 abonos en cuenta). En el apartado dedicado a los débitos se registraban las cantidades entregadas a cuenta a esos trabajadores (en 5 a 10 anotaciones). Finalmente, las cuentas aparecen totalizadas para confrontar y cerrar las cuentas.

La misma estructura puede encontrarse en el *libro de gastos ordinarios del Hospital de Santa Marta de 1647*; también comienza con un *abecedario* para ubicar las 18 cuentas repartidas a lo largo de 60 dobles páginas. A pesar del gran número de anotaciones realizadas en cada cuenta (en algunas, más de 100), entendemos la conveniencia de éste método si tenemos en cuenta que eran registros de pequeña cuantía económica y que quien registraba estos libros no eran contadores específicos, sino administradores en general del hospital.

f) Los libros diario y mayor llevados por partida simple: Este método consistía en registrar en un libro diario, ordenados cronológicamente, todos los pagos y cobros relacionados con una parcela de actividad. Cada anotación en estos libros *manuales* (diarios) remite, mediante referencias numéricas simples, a una página de un libro *mayor*, en el que se registran numerosas cuentas con derechos de cobros u obligaciones de pagos que se saldan mediante estas anotaciones. Por tanto, estos libros nunca llevan una cuenta de caja (la contrapartida natural de cada una de las operaciones referidas).

La variedad más elaborada del método de la partida simple se utilizó en las contadurías del Cabildo para registrar entradas y salidas monetarias relacionadas con negociados que controlaban una gran cantidad de cuentas que originaba una gran cantidad de hechos contables. En algunos casos, este método se comenzó a emplear en negociados que llevaban muchos años utilizando el método de la partida simple mediante "carga y data", como sucedió en la receptoría de fábrica, en los libros de pitancerías, cobranza de subsidio y excusado o en los de posesiones.

Hemos tomado como ejemplo los libros *manual y mayor de posesiones de 1644*. El primero, un libro diario, registró unas 3.000 anotaciones referidas a cobros parciales de arrendamientos, referidos a unas 1.800 cuentas distintas. Estas aparecen en el libro mayor, de 227 dobles páginas, que recogen 4 cuentas en cada una. En el *debe* de estas cuentas figura el cargo a cobrar de arrendamiento y en el *haber* los cobros que se realizaron a cuenta de esos totales. Siguiendo la lógica de Vlaeminck (1961: 69) puede explicarse la recurrencia a un método "más ordenado y metódico" cuando el alto número de operaciones a registrar hacía menos útil el uso del mismo método en su variante veneciana. Respecto a este último le encontramos tres ventajas principales: 1) Mayor operatividad en el registro: si eran muchas las operaciones a registrar, resultaba más cómodo registrarlas todas en la misma página de un libro diario, y después, en otro momento, traspasar estas anotaciones al libro mayor. 2) Mejor control de las últimas operaciones registradas: en un libro llevado *alla veneziana* no se accedía con facilidad a comprobar las últimas anotaciones registradas, pues éstas estaban recogidas en algunas cuentas, mezcladas con otras que hacía más tiempo que no tenían movimiento. 3) Como

medida de seguridad: el extravío o destrucción de alguno de los dos libros permite recomponer, mediante el otro, el estado de esas cuentas¹⁰.

g) Los libros diario y mayor llevados por partida doble: Por lo que hemos podido averiguar, los contadores del Cabildo solo utilizaron este método en dos apartados muy concretos de sus negociados: en los libros de cobro del pan (del diezmo) y en los de cuentas particulares (de la Contaduría Mayor), como veremos, por distintos motivos.

En primer lugar, vamos a hacer mención a los libros *manual y mayor del pan de este año de 1642*. El libro manual registra todos los cobros recibidos del diezmo de pan (normalmente parciales valorados en fanegas de trigo y cebada) de ese año, a lo largo de 180 dobles páginas que registran, en cada carilla, unas 6 anotaciones, por lo que el libro registraría unas 2160 en total. El libro mayor tenía abierta casi 500 cuentas, con un número total de anotaciones por cuenta que variaba entre 3 y 7.

Entre esas casi 500 cuentas que maneja el contador de los diezmos del pan, hemos podido comprobar que hay dos tipos de ellas: las referidas a los miembros capitulares (que tenían un derecho de cobro, y lo recibían) y las de los *acreedores de pan* (arrendadores de diezmos, que debían ese pago en especie al Cabildo, y pagaban poco a poco). Cada año, los contadores de diezmos sumaban las cantidades que les correspondían a los miembros del Cabildo, y las prorrateaban entre éstos en función de su cargo (en los *cuadernos de diezmos de pan*). Dos aspectos condicionaban el reparto entre los capitulares: el primero era el hecho de que el trigo (aunque se midiera en unidades físicas) tenía un valor distinto en función de la zona de la diócesis de donde se obtuviera: así, por ejemplo, el obtenido en la rica vega de Carmona tenía mucho más valor que el cosechado en la sierra de Sevilla). Por otro lado, algunos acreedores del diezmo pagaban con cierta prontitud y otros se demoraban para cumplir sus obligaciones. Por ello, el Cabildo hacía, a principio del año, lotes homogéneos de pan a percibir, y los sorteaba, de tal forma que, cuando un acreedor pagaba parte o el total de su deuda en pan, el importe recibido tenía que repartirse, proporcionalmente, entre una serie de capitulares (Hernández Borreguero, 2003: 156).

Esta explicación nos lleva a la conclusión de que los contadores, cuando registraban un cobro de arrendamiento no podían obviar la contrapartida de ese hecho contable, como le sucedía a los libros de partida simple, que no registraban la cuenta de caja¹¹: en este caso la cuenta de caja, entendida como cuenta de depósitos, no podía acumular

¹⁰ De hecho, en estos libros de posesiones y en otros muchos casos, en el Archivo de la Catedral de Sevilla solo se han conservado libros mayores y no diarios. En nuestra opinión no es fruto de la casualidad, sino que más bien algún archivero, por motivos de espacio, decidió eliminar libros diarios, por estar su información contenida, de forma más interesante, en sus correspondientes libros mayores.

¹¹ En los libros llevados mediante partida simple no se controla la cuenta de caja; se entiende que sumando todos los registros de cobros y pagos se puede recomponer el saldo de ésta. En estos libros de diezmos, debido al uso de la partida doble, se registraban algunas partidas en una cuenta equivalente a la de caja, para recoger el trigo y la cebada que no estaban asignados a ningún capitular. La cuenta que se utilizó se denominaba "Alholí" (granero donde se guardaba cualquier tipo de grano).

unidades homogéneas. Por la tanto, se puede apreciar como los contadores del Cabildo eran conscientes de que el método de la partida simple les resultaba insuficiente para la correcta gestión de este negociado.

Algo parecido sucede con los *libros de cuentas particulares*: el Cabildo, como institución global, se gestionaba desde la Contaduría Mayor, desde donde se controlaban los diezmos y los arrendamientos de casas que no se destinaban al reparto directo entre los capitulares. Esta labor le obligaba a mantener relaciones económicas con personas ajenas al Cabildo, así como con los responsables de todas las contadurías y patronatos. Para ello utilizaban dos libros, manual y mayor, conectados mediante dos referencias a las cuentas cargadas y abonadas en cada operación. En ellos se contenían, anualmente, unas 500 cuentas, con más de 600 operaciones contabilizadas al año.

Si tenemos en cuenta estas cifras podemos concluir que había negociados con mayor variedad y número de operaciones a registrar llevados por el método de la partida simple. En principio, podría parecer que la única razón para recurrir a este método más complejo era por el hecho de la relevancia de esas cifras: los importes de muchas de las anotaciones eran muy altos, y el contador que gestionaba estos libros, Juan Bautista de Herrera, defendía el uso en estos libros de la técnica de la partida doble por ser la más fiable¹² (Hernández y Donoso, 2010).

Sin embargo, encontramos un motivo determinante para la elección de este método, similar al argumentado para los diezmos de pan: ante tal volumen de movimientos en la caja de depósitos se hacía indispensable llevar control de los saldos de la misma, haciendo que el método de la partida simple no pudiera satisfacer las necesidades de información de los contadores de la Contaduría Mayor.

4. Conclusiones

Además de los libros descritos, en el Anexo 1 hemos analizado el resto de libros contables gestionados por el Cabildo Catedral hacia mediados del siglo XVII, realizando una clasificación de los mismos en función del método contable utilizado. Como puede comprobarse cada uno de los métodos contables fue utilizado en diversos negociados.

Referencias

Calvo, M. (2000). *La contabilidad de los espolios y vacantes: diócesis de Canarias (1753-1851)*. Las Palmas de Gran Canaria: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

¹² “(...) En este particular le pareció conveniente usar del libro de Caja para más certeza de las dichas cuentas, por ser cuenta más aprobada y muchas las que cada día aumentaban y así por esto, como porque este género de cuenta no sufre yerro ninguno de los que ordinariamente suele haber de pluma, porque los balances que de ellos se sacan los echan fuera” (Libro de cuentas: Entradas y salidas, 1625-1635. Archivo Catedral de Sevilla, sección Contaduría, ref. 74-A).

- Donoso, R. (1996). *Una contribución a la Historia de la Contabilidad: análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*. Sevilla: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- Estatutos y Condiciones de la Santa Iglesia Catedral (1601). ACS, Sección Secretaría, ref. 00006.
- Hernández, J.J. (2003). "El Cabildo Catedral de Sevilla: organización y sistema contable: 1625-1650". Tesis doctoral. Sevilla.
- Hernández, J.J. (2006). "Choosing an accounting method in the 17th century: the case of the Cathedral Council of Sevilla (Spain)". Comunicación presentada al *X Congreso Mundial de Historiadores de la Contabilidad*. Nantes.
- Hernández, J.J. (2007). "Impuestos sobre la renta de los eclesiásticos: el subsidio y excusado (diócesis de Sevilla, mediados siglo XVII)". *De Computis*, 7, pp. 80-99.
- Hernández, J.J. (2010). *El Cabildo Catedral de Sevilla: economía esplendor (1625-1650)*. Ayuntamiento de Sevilla: ICAS.
- Hernández, J.J. y Donoso, R. (2001). "El sistema administrativo y contable de los diezmos de la diócesis de Sevilla en el siglo XVII". Comunicación presentada al *III Encuentro sobre Historia de la Contabilidad de España*. Silos.
- Hernández, J.J. y Donoso, A. (2010). "El método de la Caja entera de Juan Bautista de Herrera (1628): una visión peculiar de la partida doble". *Comunicación presentada al VII Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad en España*. León.
- Hernández Esteve, E. (1996). *Problemática general de una Historia de la Contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas*. Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, AECA.
- Hernández Esteve, E. (2000). Prólogo de *Accounting and History*. Selección de comunicaciones presentadas al *VIII Congreso de Historiadores de la Contabilidad*. AECA.
- Lillo, J.L. (2003). "Personas, técnicas y cambios contables en la Santa Capilla de San Andrés de Jaén (1650-1800)". Tesis doctoral inédita. Jaén.
- Martín, F. (1998). "Los criterios conceptuales y formales en la Historia de la Contabilidad". Ponencia al *II Encuentro de trabajo sobre la Historia de la Contabilidad en España*. Sevilla.
- Maté, L.; Prieto, B. y Tua, J. (2008). "Contabilidad, información y control en un contexto de actividades económicas diversificadas en la edad moderna: el Monasterio de Silos y su sofisticado sistema contable". *De Computis*, 9, pp. 136-229.
- Pérez-Embid, J. (1977). "El Cabildo Catedral de Sevilla en la Baja Edad Media". *Hispania Sacra, Revista de Historia Eclesiástica*. Separata del volumen XXX.
- Quattrone, P. (2004). "Accounting for God. Accounting and accountability practices in the society of Jesus (Italy, 16th-17th centuries)". *Accounting, Organizations and Society*, 29 (7), pp. 647-683.
- Vlaeminck, J.M. (1961). *Historias y doctrinas de la contabilidad*. Barcelona: Editorial Index.

Anexo 1. Tipología de libros contables del Cabildo Catedral de Sevilla (mediados siglo XVII)

TÍTULO LIBRO	CONTADURÍA	MÉTODO CONTABLE
Libros de manuales (aux)	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Libros de procesiones y aniversarios	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Libros de pitancerías (aux)	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Libretes de manuales	MAYORDOMIA	Alla veneziana
Libros de pitancerías	MAYORDOMIA	Diario y mayor partida simple
Libros de mayordomía	MAYORDOMIA	Alla veneziana
Manuales de pan y cebada	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Pliegos de gallinas	MAYORDOMIA	Libros de cálculos
Gastos de la contaduría	MAYORDOMIA	Cargo y data
Cargos de Fábrica	RECEPTORÍA FÁBRICA	Cargo y data
Libros de entrada de la Fábrica	RECEPTORÍA FÁBRICA	Diario y mayor partida simple
Libros de receptoría	RECEPTORÍA FÁBRICA	Alla veneziana
Libros mayordomía de Fábrica	RECEPTORÍA FÁBRICA	Cargo y data
Libros de gastos de Fábrica	GASTOS DE FÁBRICA	Diario y mayor partida simple
Salarios de Fábrica	GASTOS DE FÁBRICA	Alla veneziana
Gastos de la cera de la Fábrica	GASTOS DE FÁBRICA	Cargo y data
Fielidad pan de Jerez	DIEZMOS	Alla veneziana
Fielidad vino de Jerez	DIEZMOS	Alla veneziana
Fielidad aceite de Écija	DIEZMOS	Alla veneziana
Libros de fieldades	DIEZMOS	Libros de cálculos
Libros de diezmos	DIEZMOS	Libros de cálculos
Cuadernos de diezmos	DIEZMOS	Libros de cálculos
Libros de cobro de diezmos	DIEZMOS	Diario y mayor partida simple
Libros de entrada del pan	DIEZMOS	Partida doble
Libros de albaquías	DIEZMOS	Memorial
Diezmos de prebendados	DIEZMOS	Memorial
Repartimiento de subsidio	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Libros de cálculos
Repartimiento de excusado	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Libros de cálculos
Cobranza subsidio y excusado	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Diario y mayor partida simple

Caja de los depósitos	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Memorial
Libros de finiquitos	SUBSIDIO Y EXCUSADO	Memorial
Libros de posesiones	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Libros de inventarios
Mayores de posesiones	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Alla veneziana
Remates de posesiones	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Libros de inventarios
Arrendamientos temporales	SALA Y ESTRADO DE RENTAS	Libros de inventarios
Libramientos ordinarios	CONTADURÍA MAYOR	Memorial
Libros colorados	CONTADURÍA MAYOR	Memorial
Libros de caja	CONTADURÍA MAYOR	Cargo y data
Libros de cuentas particulares	CONTADURÍA MAYOR	Partida doble
Diputación de negocios	CONTADURÍA MAYOR	Alla veneziana
Libros de dotaciones	PATRONATOS	Alla veneziana
Libros de gastos Hospital	PATRONATOS	Cargo y data
Libros de gastos del Colegio	PATRONATOS	Cargo y data
Cuentas Capilla de Scalas	PATRONATOS	Cargo y data

Teniendo en cuenta los aspectos analizados, hemos extraído una serie de conclusiones:

- a) Como hemos podido comprobar analizando cada uno de los tipos de libros encontrados, hay una buena correspondencia entre la realidad económica controlada en cada libro contable y el método utilizado para ello: los libros de cálculos para los repartos de rentas o gastos; los libros inventarios, para recordar el estado del arrendamiento de los bienes inmuebles; los libros memoriales, cuando se controlaba los movimientos contables de una sola cuenta; los libros llevados mediante la partida simple mediante "cargo y data", cuando se complicaban los memoriales (sobre todo por el número de anotaciones a registrar); los libros llevados "alla veneziana", para poder seguir los movimientos de múltiples cuentas, aunque con pocas anotaciones; los libros diario y mayor llevados mediante partida simple, cuando aumentaba el número de operaciones llevados por la variante anterior; y los libros llevados mediante partida doble, cuando resultaba indispensable reconocer y controlar la contrapartida de las operaciones de cobro y pago (la caja).
- b) De todas formas, considerando que el método de la partida doble es el más perfecto y fiable, opinamos que en algunos de los negociados donde se utilizaba el método de la partida simple mediante libros diario y mayor hubiera sido más idóneo el uso de aquel, para tener un control directo sobre la cuenta de caja. Por lo que ya comentamos sobre la cita de Juan Bautista de Herrera, puede que influyera el hecho de que no todos los contadores tenían formación suficiente para registrar utilizando este método.
- c) Debemos aclarar que no era frecuente el cambio de método contable de un año a otro. El análisis de los mismos en el período que hemos abarcado (finales del siglo XVI hasta mediados del siglo XVII) nos permite concluir que siempre fueron cambios hacia métodos más

elaborados. Probablemente, la mayoría de los contadores utilizaba los antiguos como modelo y, al entender el método como conveniente, mantenían su uso.

- d) Si los responsables de cada contaduría hubieran decidido realizar una gestión centralizada en uno o dos libros contables, hubieran ahorrado una gran cantidad de trabajo burocrático de simple traspaso de anotaciones dentro de la misma contaduría. Si se hubiera hecho de esta forma, entenderíamos más razonable el uso del método de la partida doble por la enorme cantidad y variedad de cuentas a controlar.
- e) Pensamos que esos responsables eran conscientes de ese trabajo en demasía, pero que daban mayor importancia a las ventajas de usar varios libros principales y auxiliares en su gestión. La más importante, sin duda, sería la división de responsabilidades: en vez de asignar a varios contadores para registrar en un solo libro, preferían que cada uno gestionara una parcela de ese negociado, para poder identificar la eficacia de su administración y evitar posibles fraudes. También pensamos que muchos de esos libros, sin ser exactamente auxiliares a otros, hacían la función de copia de seguridad para buena parte de las operaciones registradas en otros: hay que considerar la importancia de esos libros por la gran cantidad y el volumen de las operaciones que controlaba, así como la fragilidad del soporte utilizado para el registro.
- f) Entendemos que tampoco tenía mucho sentido integrar las cuentas de todas las contadurías en una sola, por las mismas razones expuestas en los dos apartados anteriores. Tampoco figuraban entre las necesidades de información del Cabildo el disponer de un balance único, contraponiendo deudores y acreedores, valorando sus inmuebles contra una cuenta de fondos propios. Suponemos que si sus administradores se hubieran visto en esta obligación, hubieran recurrido al método de la partida doble.

Por todo ello creemos contrastada la hipótesis de este trabajo: ante la ausencia de normativas internas y externas sobre metodología contable a usar, los diversos administradores usaron en cada negociado el que estimaron más conveniente y adecuado a al número de partidas contables que tendría que registrar y a la diversidad de cuentas contables que habría de gestionar.

En definitiva, podemos concluir que los contadores apenas estaban ceñidos a normas sobre metodología contable establecidas por algún organismo eclesial superior al propio Cabildo, ni tampoco por sus propias normas o constituciones. Esto nos parece sorprendente, por el celo con el que el Cabildo vigilaba estrictamente todo su funcionamiento litúrgico y administrativo, y porque sabemos que en otros organismos eclesiásticos sí disponen de tratados contables específicos (Quattrone, 2004), incluso de modelos de balances para la rendición de cuentas (Maté, Prieto y Tua, 2008).

POST-CRISIS WORLD AND MANAGEMENT PROBLEMS. VIEW FROM RUSSIA

Dmitry V. Kuzin ¹
kuzin@interun.ru

International University in Moscow

fecha de recepción: 27/07/2011
fecha de aceptación: 19/09/2011

Resumen

Este artículo propone el modelo conceptual que describe los requisitos previos más importantes del nuevo paradigma de gestión aplicable a Rusia en los inicios del siglo XXI. Se trata de una reflexión sobre alguna de las características de la gestión moderna, sobre los problemas que enfrenta la gestión en Rusia en esta nueva realidad y sobre el papel de esta nueva gestión en la resolución de los problemas de la modernización rusa.

Palabras clave: Paradigma de la gestión; Revolución en la gestión; Eficacia de la gestión; Modelo de negocio; Gobierno corporativo; Gestión en Rusia.

Abstract

This article suggests the conceptual model describing major prerequisites of new paradigm of management at the beginning of XXI century applicable to Russia. It is a reflection on some characteristics of modern management, on problems which Russian management faces in the new reality, on vision of new management to solve problems of Russian modernization.

Keywords: Paradigm of management; Managerial revolution; Effectiveness of management; Business model; Corporate governance; Russian management.

¹ Vice-Rector for International Relations of International University in Moscow. 17 Leningradsky Prospect, 125040 Moscow, Russia.

*«Despite being rather significant,
an ideas of reality are seldom analysed,
scrutinized and reconsidered -
they are even seldom given precise wording»*

P. Drucker

1. Problem statement

The world has gradually, though with a different degree of success, overcome perhaps the most difficult and widespread economic crisis of the latest period. However, there still remain a great number of problems. Many of them resemble a sleeping volcano, which is sure to erupt some day, and the consequences are unpredictable. And this day may come very soon.

Are the people in charge of making managerial decisions ready to face new challenges, the growing uncertainty of the future and new numerous incalculable risks? Are the management systems of different levels –from state to business– able to foresee these risks and adequately react to them, to create more efficient business models, to guarantee a stable and secure development of business itself and the world economy on the whole, to take into account and concert interests of different stakeholders and whole society? Nowadays these issues are to be constantly thought about.

For Russia with its economic growth and outer relative economic stability of the 2000s, reached due to the comparatively bright starting conditions of the beginning of the millennium, big stabilization resources accumulated in the period of profitable raw materials exports and available commercial loans, the crisis turned out to be a very serious trial, primarily a testing for management effectiveness. With its basic index numbers worsened in the crisis period but held within reasonable limits, Russia, to a great extent, lost its investment attractiveness, which is testified by the massive outflow of private capital (in the year of 2008 about 134 billion U.S. dollars, 2010 –more than 38 billion dollars, 5 months of 2011– 35 billion dollars). Here we have a number of factors: bad investment climate, huge corruption, administrative hurdles, faults in the law system, undeveloped systems of corporate governance, etc. During 10 years there hasn't been achieved any progress in the competitiveness of economy and business, which is proved by the ratings of the world competitiveness made by World Economic Forum (see the article by D. Kuzin in "Pecunia", nº 4, 2007).

As it was noticed at the recent round table "Russia after Crisis: Challenges and Opportunities of the Decade", held by the most influential Russian newspaper "Vedomosti" (sharing partner of "The Financial Times"), "having passed the test of the crisis, the Russian economy has lost a third of growth potential: the engine, which worked without fail, has broken down and won't start. Run-out means that the country will lose its share in the world economy and its citizens' welfare will decrease. Economy

has found itself on a crossroads with no evident way-out. It has survived the crisis but faced a dead end”².

We'll try to focus our attention on at least two groups of the problems brought out by the world economic crisis.

The first group – have we witnessed a management crisis or is it more correct to interpret the contradictions, ineffectiveness and mistakes in the systems of government administration and corporate governance, which showed up during the global crisis all over the world, in terms of incongruity between the used concepts, principles, mechanisms and practices, and new conditions and tasks? Is it possible to view the events taken place as 'a one-moment failure' of different management mechanisms?

The views on these problems vary. Some people speak about a really severe management crisis (one of the management guru of the last decade Gary Hamel even labels it as “management apocalypse” and puts forward a question about the 'end of management' in F. Fukuyama style). This viewpoint is justified by such phenomena as a) deep distortions of ethical basis of business, for the first time displayed in the world corporate scandals of the beginning of 2000s, which changed the atmosphere of turning 'business leaders' into myths to the public 'disgust' of 2009 towards many of them, practically like in the time of the Great Depression of the 1930s; b) most serious miscalculations and imperfection in the systems of risk management, noted by almost all outstanding experts; c) business-model inefficiency of many companies in different industries because of the drastically changed competitive conditions; d) incongruity between bureaucratic organizations and knowledge economy; e) contradictory assessment of different types of assets, of the results of management actions, behaviour, etc.

Others prefer less categorical wording realising that this management crisis is one of many crossing modern crises: the technological model of the world development; the global economy structure including its finance system and regulation; the system of values, etc. Anyway, the challenge of the crisis is a challenge to old concepts and approaches which later should transform into new practices, management ones among them.

The second group of problems – should we speculate about a new management paradigm both for the whole developed world and for Russia and do we have any reason to speak about preconditions of a new management revolution as far as a deep modernisation of Russia declared by the state authorities is concerned? If it refers only to Russia, then what are the goals of such revolution in the context of the enacted but being badly turned into practice modernisation policy of Russia and last tendencies of the post-crisis development of the world? Who is to become “drivers” of Russian modernisation, its leaders and organizers? Creators, thinkers and ideologists are, as a rule, bad managers, and traditional managers are bad innovators and are not always leaders. But I speak about management in its broad sense, as a management class which is to become the engine and organizer of all transformations.

² «Vedomosti» № 97, 31.05.2011.

This class is, of course, non-homogeneous, where there are completely different people with different culture and education, interests and motivation, intentions and actions. Moreover, when dealing with Russia the following circumstances should be taken into consideration. Firstly, Russia has a great property concentration, here owners and managers are often the same people, though recently there has been an increase in the amount of professional hired managers. Secondly, there is a second category of managers, whose interests are close to those of owners, who per pro of the latter (or as minority stockholders) manage quite big assets and resources. If we collectively call these groups the highest management class, leaders really capable to act, perform and make changes appear from this very environment.

Here appear a number of additional questions. Is this leading part of Russian management basically ready for changes? Do they realize the necessity of these changes? Do they need these changes and are they motivated towards them? Do they realize their responsibility for their own actions, its results or for inaction? Is this part of management loaded with specific experience and values of the environment of its functioning able to put these changes into practice and to solve complicated modernisation problems?

The answers to all these questions are far from being obvious, but they enable us to more clearly understand what management modern Russia needs to solve modernisation problems, why we face scarcity of such management, where from and how it can appear. The only thing is obvious – there is a great need in, resorting to the popular modern term, 'reset' of Russian business and management, i.e. a certain management revolution.

The history of professional management and corporate governance in Russia is very short, less than 15 years. And of course, for Soviet, post-Soviet and early Russian management it was a revolution as a certain management class was created, there appeared the profession of manager and a corresponding market of managers. But during all these years not all new managers have learnt to manage business really effectively.

If the issue of management crisis in the world remains to be debatable, as for the crisis of Russian management everything is unfortunately more or less clear. The total majority of Russian (as well as Western) experts and practitioners definitely declared about bad readiness for the global crisis and management ineffectiveness in the major part of Russian business. There are a lot of examples: car industry, housing and community amenities, development, transport and infrastructure, energy production, science, education, medicine and finally sport. There exists business restructuring, profit growth against the background of favourable business environment, outer attributes of corporate governance corresponding to the world principles and codes. But there is no or little development of new values, effective investments, productivity growth, effectiveness and quality of production, innovations, competitiveness and development.

The modern crisis has become a steam test for the whole economic system of Russia, and unfortunately it has revealed quite a great number of problems, which were not solved in the period of plentiful growth of the beginning of the 2000s. The questions "Who is to

blame?" and "What are we to do?" are eternal in Russia and often it's really difficult to find answers to them.

2. A new paradigm of management – is a revolution to break out?

At the end of the XXth century P. Drucker, a patriarch of management theory, in one of his last works defined a new paradigm of management as a system of notions based on reality representations³. As a backbone of his reasoning P. Drucker used several essential, to his mind, changes in modern management practice connected with a) the expansion of management objects (business, state, non-commercial sector); b) a variety of organisations and their structures; c) a new conception of personnel role as a partner, bearer and owner of new knowledge and competence; d) swiftness of technological changes, a kind of advanced technology spreading, increase in the performance of intellectual work; e) business globalization changing not only its economical, political and legal subject matter; f) more vivid business orientation towards the perception of new values and demand of society.

On this basis I suggest discussing modern management in terms of the model which I called – **REVOLUTION**. It consists of some more significant (though, not exhaustive) constituents (notions), which are interconnected and complete each other and serve as keys to understanding of the new management of the 21st century. Provided that much got a new meaning in the period of the global crisis. What are the triggers of the revolution in Russian management?

- R – Reality/Rationality
- E - Efficiency/Effectiveness
- V – Values/Value
- O – Obligations
- L – Law
- U – Uncertainty
- T – Time
- I - Innovation
- O - Organizations
- N – Needs

2.1. Reality and Rationality

Conditionally the business world around us exists in three conditions. It's a *real* material world of techniques and technologies, production and consumption, organisations and systems; a world *reflected* in our mind through our knowledge, values, expectations, ideas about possibilities of influencing various processes; and a *virtual* world – a world of symbols, virtual values, non-tangible assets, related business and even a way of living. How does management in these worlds change?

³ Peter Drucker "Management Challenges for the 21st Century", 1999.

It seems possible that the first world needs a usual arsenal of management concepts, technologies and instruments, which change together with reality, but still basically remain the same. The things that do change are goals, interests, objects of management, policies, mechanisms, criteria of assessing results and many others. Changes have become the main invariable of development. Many traditional branches of the industrialisation epoch are passing through stress and against this background brand-new industries are appearing, as well as serious and powerful players, about whom nobody in the world have heard a decade or so ago.

But hierarchies haven't become a thing of the past. Plans, budgets, decisions are still worked out at the top, employees still depend upon employers and so on. Yet rather fundamental changes do take place. G. Hamel states: "Right now, your company has 21st-century, Internet-enabled business processes, mid-20th-century management processes, all built atop 19th-century management principles. Without a transformation in our management DNA the power of the Web to transform the work of management will go unexploited"⁴. Herewith, management, which was earlier *operating* economy-oriented, is gradually turning into *network* economy-oriented.

The second, so called *reflected*, world is even more complicated as it is a world of our images of the contemporary life, our intelligence and knowledge, imagination and possibilities, wishes and desires, senses and benefits. On the one hand, this world is personified (knowledge is personal asset). On the other hand, it is really global knowledge is free, there are no limits to spread it. Knowledge (competences) is now corporate (collective) strategic asset, which means it is the main object of global competition. Accordingly, new knowledge management needs quite different approaches. In a nutshell, the methodological chain of changing approaches behind management in these "worlds" is as follows: operations research –system analysis–system dynamics –critical approach– synergism.

The third, *virtual*, world isn't completely understood, mysterious to a great extent, but full of new business opportunities, and thus, full of new real money. Basically it is a world of imaginary values which very often replace real ones, it is a world of new senses, demands and expectations, casualities and risks, it is a world of imagination and irrational behaviour. As it was stated by Nassim Taleb, a well-known American professor, in an interview to "Vedomosti" newspaper: "We should learn to live in the world which we are not able to understand"⁵. And if we do not understand it, how can we manage it?

In the present global crisis these conventional "worlds" overlapped and clashed, thus formed 'a heady brew' out of wishes, aspirations, possibilities and risks. Economic theory, to put it mildly, turned out not to be ready for that. It means that there emerged a breach in the analytical and predictive constituent of management activity.

⁴ G. Hamel, B. Breen «The Future of Management». Harvard Business School Press, Boston, 2007, p. 255.

⁵ http://www.vedomosti.ru/video/3_303. 16.02.2009.

The 'intellectual fermentation' of the leading economists of the world split even such a monolithic and influential economic school as that of Chicago, which had been defining the ideology of economic behavior over the last 25 years, and the postulates of which had been axiomatic for very many people in the world. And in the long run, any economic theory influences management mechanisms. For example, an outstanding representative of this school James Heckman claims that people (including decision-makers) react to stimuli. But before the crisis these stimuli made people act not for the benefit of society. The market sent them signals which were false from society's point of view and led to particular actions profitable for these particular people but not for the whole society in general. Judiciary representatives of this trend of economic science (another Nobel Prize Winner Paul Krugman among them) believe that we need a new balance in understanding the way market works: money should be paid for such decisions which are well-minded from the whole society's point of view and not only from that of separate people or companies. It means further reassessment of rationality principles in management and a necessity to realise what is rational for the whole society and a wide range of stakeholders in the long-term. Thus, rational approach to management limits the real modern world – the world of other tastes, expectations, interests, preferences and human behaviour. As soon as we plunge deeper into it, the rational often falls by the wayside.

In this respect remarkable is the analysis of 42 research topics of all macroeconomics professors who got their PhDs after 1990 in 17 best universities of the world. It showed that many of these researches were devoted to deviations from ideal models (as a rule, at the expense of information restrictions and distortions) and rational human behaviour⁶. We have to forget a rational human. The society of consumption and overall well-being to a great extent undermined the basics of its behaviour where rational choice and the former system of values ruled.

Modern reality is new fast-developing technologies, markets and competition, institutes and infrastructure, which challenge management. It's estimated that the developed world is rushing towards next "VI-th technological mode (structure)", where the role of locomotives will be played by biotechnologies, nanotechnologies, full scale technologies of virtual reality, robotics, new medicine, new environmental management, high humanitarian technologies, etc. In the nearest 5-10 years the main competition will be within these fields (and correspondingly relative businesses). But Russia basically remained to be within the limits of industrial "mode IV", and the far-reaching possibilities of "mode V" (microelectronics, advanced computers, telecommunication) were mostly taken up from the world leaders but with a great delay.

Classic examples of successful modernisations of the 20th century were built beginning with the production of low-technological production and moving towards more technological products, from copying samples to copying technologies and then institutes of development. The main institutional capital obtained in that process was the very ability to produce competitive goods and services, i.e. to manage costs in the highly-competitive environment and gradually distribute this know-how to more and more

⁶ «Vedomosti», 29.09.2009, n° 183, p. A4.

technological product niches. This order allowed seeing specific results of each stage, to plan and monitor its indicators.

The things are far more complicated for Russia because the goal to enter the markets of the future means orientation to quite unobvious or rather specific competition conditions. In other words, having no skills of controlling investment effectiveness we are going to make a breakthrough in the fields where such control seems especially difficult. That is why in value, culture and management spheres very complicated tasks are put forward: how to skip a development stage and to get from the raw-material-driven stage of the competitiveness model suggested by M. Porter to the innovation-driven stage quickly passing the investment stage?

2.2. Efficiency/Effectiveness

What is today effectiveness of business in general and that of management in particular? What are the assessment criteria? Are they the same as they used to be? In fact, it's a complex of complicated and multi-valued questions.

In economic terms the Russian notion practically equals *efficiency* (costs / results) and not *effectiveness* where the degree of reaching the result and profit for a great number of stakeholders are implied.

The impetuous pursuit for "efficiency" led to a huge variety of goods and services, to a growth of their supply and mad, immense consumption which before the crisis was considered as a norm all over the world. This growth was, in its turn, provoked by a growth of demand for desires and tastes of people. And it is well-known that a variety is more difficult to manage. The hypertrophied orientation on "efficiency" resulted, in turn, in "casino-mentality" of very many managers, and not only of those in the financial sector.

As it was found out, many postulates of "the Chicago school» have appeared false. Markets have shown their inefficiency as regulators without state intervention, and state regulation, on the contrary, has proved its efficiency provided there is a correct and timely choice of tools of influence in certain conditions. Competitive advantages appear not steady and variable, well-being isn't created in the financial sector, risks are not that distributed, etc.

There is also one more aspect. Even J. M. Keynes believed that one's determination to incur a risk appears not due to good judgement, but thanks to euphoria or «pleasure of existence». Calculations of businessmen, understanding of factors which will define the returns of committed finances a decade later are also often very approximate. Despite all this people, nevertheless, make decisions, and there is only one explanation – irrational optimism and pleasure of existence.

Besides, the majority of Russian managers always have a temptation to give simple enough answers to the question about what is efficient. And it occurs this way as they search for simple and fast ways of obtaining maximum (monetary) result (for example, simply at the expense of rising prices for raw materials). What for to invest in complicated

and risky innovative projects when it is possible to get good profits with the help of much simpler operations. Such managers don't always take into consideration different factors which are not on the surface, especially, if it is required to consider interests and behaviour of a great number of interested persons and society as a whole, and to estimate results from the point of view of a long-term sustainable development.

The factors mentioned above are:

- dynamic characteristics of modern competitiveness (knowledge, competence, creative skills, know-how, etc.);
- efficiency of the existing business models (business-concepts/policies) which are based on the way of introducing the created value to concrete consumers, thus providing the base of incomes, market positioning and competitiveness;
- risks and the future return from investments;
- investment prospects of business and *strategic trust* to the company from investors;
- social and ecological expectations of business activity results and *social benefits* of its contribution to the creation of well-being and quality of life.

Hence, there appear oppositions of criteria of business and management efficiency and also a new paradigm of the financial analysis of the company, based on the opposition of:

- *accounting* (profit/losses) and *financial/cost* (economic profit) models of the company;
- *allocation* (distribution and use of resources) and *creative* efficiency, which is connected with management of non-material assets (human, intellectual, social, structural capital);
- *efficiency* only for *proprietors* or for other stakeholders.

It is also necessary to pay attention to the following aspect of the problem of business and management efficiency – interpretation of success and success recognition. Economic behaviour of people is known to be substantially based on existing stories and legends. These "fairy tales" and myths, for example, about successful managers, investment bankers, founders of various "bubbles", as it was then found out, can happen to be more convincing than rational calculations. Many works on management by Western authors, which have been written during the last 10 years, are, to some extent, devoted to exposure of such myths. They use the examples of some companies well-known in the world to show that we often interpret the effect of the result and deal with an opposite assessment of the same policies, people and decisions on the basis of the results the company has at present. Therefore, many foreign cult companies of previous years can't be treated in the same way nowadays. Hardening in the old «profit zones», which have been successfully working throughout a number of years, is fraught with loss of not only competitive positions, but of business as a whole. Consequently, it is necessary to place stake not on the success formula (do this or that, copying competitors and their last achievements), but on successful managers-creators, understanding logic of their choice and actions concerning management of business processes and certain business models adequate to time and consumers' expectations.

Coming back to different understandings of business and management efficiency (performance and utility), it is necessary to bring into the limelight G. Hamel's very precise

and clear explanation of differences between two basic models of business existence, accordingly, of two different systems of efficiency assessment, which, as he stated, divide «captives of history» from "revolutionaries-innovators". The former follow the paradigm *how* to do something efficiently, the latter focus their attention on *what* it is necessary to do to create new values and to be more useful, competitive and finally rich due to it. The former aim at doing something *better* (to produce more, faster, more cheaply, more qualitatively, etc.) and he calls them 'incrementalists' (from English –to increment– to improve something gradually), while the latter aim at doing *differently*, creating absolutely new concepts, business models and different market space, and in the long term they become leaders⁷. In the end, they win, which he proves with numerous examples of various companies. The majority of managers are 'incrementalists' since they were brought up with basic management ideas of industrialism epoch in mind.

2.3. Values (1)

The modern crisis is a crisis of the former system of values. First of all, and there has been much said about it, the crisis revealed "erosion" of the morally-ethical bases of business. And if management was able to make business more efficient (productive), there is doubt that it was able to make it more ethical. That is why the crisis makes us reflect on value foundations of economical life. These foundations more like creativity and creation, and not just making money and consumption. In one of his latest books «The Economy of an Innocent Deceit, 2004», J. K. Galbright wrote: «Eventually I have come to a conclusion that in economic and political life –a little more than in other spheres– reality is captured by social and settled preferences, or by personal and material benefit. ... The predominating system of the truths of the economic world has considerably lost contact with reality».

Besides well known criticism of tremendous bonuses of managers in the West the situation in the Russian business was also very demonstrative. In the crisis many Russian companies and banks received a considerable aid from the state, actually to cover their inefficiency. Though salaries of their top-managers were reduced in the crisis, yet by some estimations, they are frequently almost 1/4 higher than an average European one⁸. «The ratio of internal corporate inequality» (relationship between an average compensation of a member of the board of directors and an average salary in the company) for the companies with state participation is twice as big in comparison, for example, with Germany. If to compare Russian "Gazprom" and Brazilian «Petrobras» it is more than 6 times higher (while the latter had a much better efficiency in 1993-2009). In Russia compensations of \$10-20 million a year were not considered shameful at all in many industries (telecommunication, development, metallurgy, power production, financial sector). The problem is not that competent top-managers shouldn't obtain a corresponding reward. The problem is quite different - whether those payments always corresponded to real results, and not according to the formal financial data reporting, but

⁷ Gary Hamel. *Leading the Revolution*. Harvard Business School Press., 2000 (Russian edition, 2007, p. 28.)

⁸ <http://www.smoney.ru/print.shtml?2009/03/23/10145>.

taking into account an increase in efficiency of business, productivity growth, innovations, finally, taking into account the value of all these results for the whole society.

But it concerns not only business ethics but the basic dilemmas which have been defining the systems of values, thinking and activity of managers since ancient times: power and freedom, control (safety) and risk (development), optimization and innovations. If to give them a vaster look, it is possible, as it was offered by G. Hamel, to oppose two models of organization and management (or two value models), which he called "Management 1.0" and "Management 2.0"⁹. In his opinion, they are based on different «management DNA», i.e. a set of certain principles and characteristics. M 1.0 is characterized by standardization, specialization, hierarchy of purposes and organizations, power, planning and control from above, a corresponding system of motivation and compensation. All this is aimed at maximization of operational efficiency of the organization. And it existed and worked in the XX-th century. However, if we focus on adaptability, variety, humanization of organizations, creativity and innovation freedom, the principles given above become obviously insufficient, or even "toxic".

Then appears M 2.0 with a different set of values and principles – absence of hierarchy and decentralization, involvement of many interested persons, experimenting simplicity, absence of authorities, voluntariness of obligations, mobility of powers and responsibility, self-organizing, competition of ideas, simplicity of their resource security, etc. Numerous examples, and not only of the new high-tech companies, prove that more effective and attractive (for example, for investments, for application of talents or simply for work) are those who invent a new management DNA. They are better adapted for new realities, create essentially another architecture of business (by analogy with web), they are more innovative, as besides a business climate they also create an attractive human climate.

2.4. Value (2)

What is the value and cost of assets and whole business for different stakeholders, why did market capitalization, as the main indicator of growth and a criterion of management efficiency suddenly become an object of criticism, how correctly estimate cost of different assets, what is efficient control of the company cost? All these questions also received a new theoretical judgment and a practical embodiment at the end of the last century and the beginning of the present.

It seems that there is coming the end of the paradigm of global financial capitalism with no reference to real costs. In R. Matthew's quite fair opinion (he is President of the International League of Strategic Management) in the world market, «securitisation grew exponentially. The financial Babylon tower was constructed with building blocks of symbolical assets. Symbolical means that they had speculative cost, instead of the cost based on their ability to create wealth»¹⁰.

⁹ G. Hamel, op.cit., p. 150-151, 252-254.

¹⁰ «Economic Strategies» 01/2008-01/2009, p. 87-88.

Accentuation of value creation (which gives this or that benefit) and value-based management are perhaps one of the most notable tendencies in the theory and practice of management on the turn of the century, also connected with «redefining the corporation». In the modern dynamically developing world functional management is being replaced by value-based management, and the final success greatly depends on management of the system of interests.

A group of the American researchers from the so-called Sloan Project has revealed: (a) that shareholders don't own the company in full sense and that the «*shareholders model*» of the company neither theoretically nor practically reflects the reality of modern business; (b) that the modern corporation is a network of cooperating interests and their holders and each of them brings this or that contribution to its development¹¹. Besides, value for consumers and other stakeholders and their contribution to its creation become the key competence, the basis of formation of new business models and policies (transformation from so called «management of stakeholders model» to «stakeholders' management model»).

A new understanding of value, logic of its creation (from a value chain to a value network or "constellation") demands constant reconsideration and integration of professional competences of the company and its stakeholders, with primary emphasis on *knowledge* (competences, intellectual capital) and *relations* (communication skills of the organization with its environment). It again concerns a change of the firm's model: in the first case the development model is based on knowledge; in the second – the focus is on «behavioural estimation», i.e. it is not simply management of the client base, for example, on the basis of its assessment, but estimation of the interaction contribution which is even more difficult.

Therefore, one of the main challenges of the new economy is *integration of knowledge and relations*, and it generates, in its turn, both new opportunities, risks and necessity of constant reconstruction of business models.

Changes occur in several directions: a) redefinition of the roles of the participants in the process of value creation, their relations and behaviour scenarios, which serves as the basis of goods and services supplied; b) it causes changes not only in the production technology of goods and services, but also the control system of value creation; c) value becomes richer in information quantity, knowledge and other resources economic players have.

There are three strategic circumstances in this connection:

- besides the creation of value for the consumer, the motivation of the latter is involved, allowing to benefit from a vast supply and to create an additional cost independently (IKEA serves as an example);

¹¹ J.E. Post, L.E. Preston, S. Sauter-Sachs. *Redefining the Corporation. Stakeholder Management and Organizational Wealth*, Stanford Business Books, 2002, p. 8.

- a separate manufacturing company becomes an element of the network creating values or of a configuration of collective participants whose behavior forms a steady cluster or another object of interaction management;
- the concept of dialogue with clients and partners becomes more active: companies create value when they make their offers more intellectual, as well as their clients.

Speaking about the Russian management, it is necessary to acknowledge that an overwhelming majority of companies live and operate within the limits of an "accounting" paradigm of the financial analysis, decision-making and an estimation of efficiency. The value-based thinking isn't typical either of the analysis of the companies, or of their strategy formulation. And the matter is not that the "accounting model" should be replaced by the "value-based" one (it is ridiculous to urge to cancel the economic categories and principles of accounting), but that it is very bad when strategists (whether it is a role or a position) think as accountants and bookkeepers and with such thinking try to "operate" innovations and development. In this respect it is appropriate to quote the statement of one of the best managers of the XX-th century, the head of «General Electric» company Jack Welch. Once he noticed that «traditional systems of budgeting are one of the most harmful inventions of the mankind» since, in his opinion, *«the wrong things are discussed»!*

2.5. Obligations

The value-oriented approach to management essentially changes the system of obligations of business and its responsibility for society and stakeholders. The global crisis aggravated this problem. Before it numerous stimuli made the persons making decisions act disregarding the interests of society - the market sent them false, from the point of view of society, signals which led to certain actions favourable to these very persons, but not useful to society as a whole. Whatever strong and independent business is, however successfully it develops, an indispensable condition of its survival is, on the one hand, contribution to society well-being and quality of life, and on the other, social recognition and trust.

The global crisis became an original "test" for corporate social responsibility (CSR) in the performance of its different obligations and many companies failed this "test". It is especially obvious for modern Russian business, where practice of CSR has less than ten-year history, and CSR model essentially differs from the known models in the developed world. Financial problems of many even rather more socially responsible Russian companies, the "compulsory" in its basis (set from above by a regulator) and, accordingly, in many respects demonstrative CSR model are most likely to lead to deceleration of increase in business responsibility, and even to closing up of social expenses and to the transformation of CSR into rhetoric to a great extent. Such scenario is quite real and, moreover, we are witnesses to that: prices and quality of sold medicines, goods and services, the growing tariffs of monopolists, mass lay-offs, still urgent environmental problems, problems with accessible accommodation and qualitative life necessities, etc.

The fact that business fails to fulfill its own obligations to society and stakeholders calls forth mistrust first of all to owners-managers, and this quickly destroys one more

extremely important value asset – their personal and corporate reputation and trust. Perhaps, for the majority of our heads it isn't a subject of serious concern yet (in their opinion, our on the whole undemanding market isn't so sensitive to it), but in the world market reputation is a very sensitive factor, including value of the company and the attitude of society to it.

The global crisis revealed the erosion of *trust* as one of key assets of the company. The enquiry of 1198 business leaders from 50 countries of the world, annually prepared by PricewaterhouseCoopers, the public trust to business has essentially fallen in 8% of the global companies and approximately in 1/3 of banks. The majority of top managers (64% CEO) speak about the necessity «to reset business», based on a “new normal” – the end of mad and immense consumption, absolutization of financial indicators of business performance, virtual values, restoration of the atmosphere of trust, strengthening of ecological and social responsibility of business.

Also they directly connect the value of business with its reputation. To strengthen the latter 64% consider participation in industry-wide initiatives on trust strengthening; 63% - activation of dialogue with regulators; 51% see necessity in the regular approach to reputation management, 50% - expansions of CSR programs, 49% - improvements of relations with mass media, 37% - revision of investor relations, 31% - strengthening of mutual relations with NPO, 30% - changes in payment practice of heads.¹²

We can talk about three types of trust: a) *intracorporate trust*, creating and accumulating the social capital of the company – interpersonal and intergroup communications and organizational climate and culture; b) *strategic trust* – perception of activity and obligations of the organization (company) by external stakeholders and c) *external trust* - the company's trust to the external stakeholders (to the government, creditors, investors, auditors, advisers, etc.).

Despite certain theoretical discrepancies in the problem of the influence of trust on results of the organization performance, it is possible with a sufficient degree of confidence to state that, for example, investments in *strategic trust* to the company do not simply pay off, but are extremely important for its development¹³. The factors of such trust are: activity and strategic potential of the company, its information policy, trust to management, quality of corporate governance, morale of workers. Also a high correlation of trust and increase rates of the company's capitalization, higher indicators of the M/B ratio in the companies with a high degree of strategic trust were singled out.

2.6. Law

Large-scale corporate scandals in the world at the beginning of the XXI century had a number of sequences. Probably one of the main was the enactment of several quite similar national laws seriously restricting ways for machinations, manipulations, and

¹² “Result Smarter Growth” 13th Annual Global CEO Survey, PWC, January 2010, pp.18-23.

¹³ R. Higgins. Best Practices in Global Investor Relations. The Creation of Shareholder Value. 2000. Russian edition: M., Alpina Business Books, 2005, pp. 25-38.

falsification of corporate information, anti-corruption and anti-bribery laws. The start for them has been given by the famous American Sarbanes-Oxley Act of 2002. Enacting of such laws strengthened the requirements related to transparency, accountability and audit but, as the global crisis showed, it didn't solve all the problems including the ethical ones.

The situation in the Russian business law is rather controversial. On one hand over the last 20 years of market reforms business legislation has improved dramatically being developed almost from zero. It is changing all the time but still doesn't fit the needs of modern development and current business practice. In this brief article it's almost impossible to give even an overview of this legal system. That's why I'd like to stress just a couple of most important issues related to our topic.

The major problem is that the law is not respected in many ways; it is often almost ignored or interpreted in specific circumstances and by different stakeholders according to their interests. The fixed and rather stable dominance of the major shareholders controlling over 50% of the companies (which is specific feature of Russian corporate governance model) allow them very often to ignore the minority interests and to violate the corporate law not to speak about declared Codes of Conduct. It also imposes serious restrictions on hired managers who are not able to act against their will.

Thus the problem of Russian legal system lies not in the field of law development process but in the field of law enforcement. How to force all these acts to work, how to change the social and business practice according to them – that are the serious questions. If we just look at the corruption in business it became a systematic phenomenon affecting everyday practice of management and decision-making process. The anti-corruption law itself being even well enforced and monitored could hardly solve the problem. But as much as possible effective decision of this problem could be a kind of a revolution itself.

According to the assessment of the Russian business environment made by foreign businessmen and experts key legal and regulatory frameworks factors influencing this environment are: investor rights protection (5.6 out of max 10); dealing with tax authorities (5.0); quality of interaction between business and government (4.6); starting business (4.6); law enforcement practice (4.2); obtaining licenses (4.0)¹⁴.

Thus judging these results foreign experts do not rate too high the current state of Russia's legal environment and regulatory practice in relation to business. This once again emphasizes the extreme relevance of the recent intensification of efforts by government authorities to improve the legal framework of corporate governance.

2.7. Uncertainty

Uncertainty (particularly in the global crisis) has turned into basic and more and more significant characteristic of the present and future, influencing decision-making in very

¹⁴ Modern Corporate Governance in Russia as Seen by Foreign Businessmen and Experts. National Council on Corporate Governance and Russo-British Chamber of Commerce. 2010, p. 7.

many areas. People are afraid to lose control over reality and current processes, but even more questions arise concerning the future. The economic crisis of the last years showed that the period of globalization of possibilities had been changed by globalization of problems. This explains the increase of complexity and unpredictability of the modern world. The head of the World Economic Forum K. Schwab considers that «if we concentrate exclusively on crisis-management, we won't have spin recovery. The denial of unpleasant or inconvenient for political reasons truths, together with a gregarious instinct (all search for standard decisions) made us rely on the systems characterized, first of all, by unreality and instability ... It is obvious that the year of 2010 is a turning-point in the world history and that the future demands from us, first of all, reconsideration of values, reorganization of systems and transformation of institutes... »¹⁵.

Uncertainty means bad and ambiguous expectations, these are difficulties of long-term forecasting and planning, it is the disability of rigid hierarchies to solve many problems, and, as a result, an increase of errors and worst results (Merfysm). It is known that about 70% attempts to introduce changes are unsuccessful. To lower this figure we need a deeper and more intelligent understanding of the process of changes and their costs. In other words, heads should decipher «a code of changes», reset management, having adjusted it to "anti-merfysm", minimization of risks and increase of probability of positive results.

Effective risk management became the most vulnerable sphere of management in the crisis period and it was recognized not only by almost all analysts, but also by the majority of businessmen in the world. Accordingly, the problem of quality of risk management is put considerably closer to the top of the list, than other elements of their policy and organization. In the research made by Ernst&Young and Economist Intelligence Unit at the beginning of the crisis it was noticed that only 57% out of the interviewed 337 heads of the global companies used the systems of risk control while accordingly 78% and 70% respondents spoke about an increase in the level of strategic and operational risks in their own activity¹⁶.

According to a later PWC research, 41% of world CEO's speak about basic changes in the system of risk control. 89% of those mentioned above believe that such systems should be integrated into the general control system of business, penetrating the whole organization and its business units, instead of being involved only in crisis situations.

There are two opposite groups of business leaders. In the first group called «consolidators» (those conservatives relying on the existing policy, relations and operations – about 1/3 of the interviewed) 76% are changing their attitude to risks 75% - relations with consumers, 74% - investment decisions, 57% their attitude to reputation. In the other group of "adaptors" (those searching for radical changes of business models – approximately 1/6 of all) 92% are changing approaches to risk management, 92% - to consumers, 89% - to investments, 75% - to reputation¹⁷.

¹⁵ <http://www.vedomosti.ru/newspaper/print/2010/01/27/223879>

¹⁶ <http://www.ey.com/opportunities-in-adversity>. Ernst&Young и Economist Intelligence Unit. M.: January, 2009. p. 8.

¹⁷ PWC, 2010, pp. 4,34,41.

«Strategies of risk minimization, realized by joint efforts, are frequently the unique means accessible to organisations, allowing to foresee the unknown and to guarantee safety of the assets, particularly in situations when there are no historical precedents. In the interconnected world benefits and risks, connected with the type of activity, are naturally interconnected. Thus, effective ways of reacting to network risks should themselves have a network character»¹⁸.

In Russia the problem of uncertainty and business risks is even more topical, since a) the Russian business environment is always uncertain; b) the systems of risk control are much worse developed. As for the Russian non-financial sector (financial sector is a special topic), according to the research of large Russian companies of different sectors, fulfilled in September-October, 2008 by the company «Baker Tilly Rusaudit», only 20% of the investigated companies had their own systems of regular risk management, the quantitative assessment of risks was done in 55% of the companies, only 10% of the companies had formalized liquidity management, 5% – formalized policy of currency risk management, 30% – formalized policy of investment risk management¹⁹.

It is no wonder that in the research cooperatively done by the National Council on Corporate Governance (NCCG) and KPMG, the overwhelming majority of the Russian managers interviewed declared that the main problem of corporate governance in the conditions of the crisis is an absence of an effective system of risk control in the Russian companies (87%). Accordingly, the main thing that, in their opinion, should be changed is the system of risk control (90%), the system of internal control (48%), processes of strategic planning (42%), responsibility of management and board of directors (39%), information transparency (35%)²⁰.

2.8. Time

The problem of time management, which has been developed since the 70s of the last century, is becoming more and more urgent for the solution of individual management problems, for reengineering of separate business processes and models in companies, for management of business- and technology cycles. This is related to the past, present and future of business. And it concerns not only the speed of decision-making (including strategic) but also their focus, duration, rate, risks, changes, and consequences. Herewith, time is ruthless, in business as well. Researchers of companies' business models and the best managers asserted ten years ago that to save competitiveness these models should be reconsidered each 5-7 years. How fast have these processes become nowadays?

Social time –the period of social processes duration– stretches, compresses and flows, as in S. Dali's pictures. And all this reveals itself in «the flat world», where there are no more time breaks in the work of financial markets, offices of the global companies, in logistics and transportation systems or in work via the Internet.

¹⁸ PWC, 2009, p. 18.

¹⁹ Kommersant. 2008. December 17, n° 230. p. 2.

²⁰ Corporate Governance in the Time of Financial-Economic Crisis. NCCG and KPMG. M., 2009. June, pp. 3-4.

Time acceleration is a new super-problem for management, especially, if a great deal of problems are to be solved simultaneously: life cycles of technologies, products, industries, policies and business concepts; changes of tastes and preferences, a way of life and their transformation into a business model; changes of rhythm of business processes or transition to a more progressive model of development (as in Russian case). New global and system risks are also characterized by the fact that the scale and character of their influence on business is very difficult to define and assess in the course of time. They reveal themselves very quickly and, at times, even unexpectedly. And their consistency also lies in the fact that they considerably surpass possibilities of single organizations.

Today in economy and management, especially in Russia, time is the critical factor. We basically live for today or the near future. The business planning horizon is extremely narrowed. The majority of decisions are short - and medium-term as we don't know or aren't sure what will be tomorrow, we don't have a sufficient motivation for making long-term decisions. We live, if it is possible to say so, in the condition of certain «economic impressionism» – a momentary sensation of reality and similar, often spontaneous intuitive irrational (or quite rational, but quickly occurring and easily counted) actions. We have traditional mass deficit of strategic thinking (naturally in management as well), i.e. predictive and alternative, taking into account the vision of the future, time factors, future conditions, risks, scenarios, long-term consequences of our present actions. And this explains the simplicity of many decisions.

We haven't got used to transform images of the future into real practical actions. That is the way we have been acting historically, despite a number of strategic successes of the USSR in the XX-th century. We haven't still got true culture of strategic analysis and management either at the state level, or at business one. Owners-managers seldom possess the long-term vision of their business development especially in terms of its sustainable competitiveness. They pursue figures, without having vision. They create risks, without having any systems of risk control and minimization. Meanwhile, the new reality is so that it is simply naïve to count on any serious place in the modern world without such culture of time management.

Time is the defining factor of the Russian modernization. What everybody speaks about is we don't have any time stock, in case of continuing "fermentation" in minds and actions, according to different estimations, in 3-10 years the most pessimistic forecasts for the country seem quite possible. History proves that Russia was always behind and had to catch up, and it also makes impact on our mentality, including administrative one. The modern developed and even more developing world is extremely fast; we are nevertheless quite slow. To justify it let's turn to the opinion of one of the most respected and influential Russian businessmen, the head of the Joint Stock Financial Corporation "Systema" Vladimir Yevtushenkov. He said: «As far as China is concerned, we have already passed the point of non-return. It is senseless to arrange our business there – they are already ahead of us in economy, technologies, mentality, speed of decision-making and so on»²¹. How much time do we need so that potential modernizers come to consensus how to carry out changes and who is to do it?

²¹ «Expert» n° 16-17, 2010, p. 71.

2.9. Innovation

Time sets a direction, contents, speed and rate of development. And its essence is defined by constant innovations. The unity of all this can be found in the succinct statement: «It is impossible to win race F1 driving a tractor»²². But only few people can construct a competitive F1 bolide, and even a good modern tractor is to be worked at a lot.

In Russia innovations have been much spoken about for a long time, but the results are tiny in comparison with the country's potential. Many have got used to think of innovations in terms of the industrial epoch, to think of them as about individual, isolated or discrete actions/products or as only technological innovations, but not as about a constant process and internal properties and abilities of systems. The idea about gradual continuous improvements was symbolic for the industrial era. In the new nonlinear and flat world the new wealth is created only by nonlinear ideas and radical innovations, capable to change consumer expectations and values, shape of the whole industries based on dynamic competitive advantages. These innovations are a result of not only competition, but also of certain "social ability of the nation" and its business. It is difficult to say precisely and unequivocally, how this ability appears and develops (though many researches are devoted to it) because it is a product of culture, mentality, creativity, freedom, dreams, hazard, passion and even adventurism, but, at the same time, in many cases also a product of correct state regulation or at least proper business-government-society relations.

The global crisis is in a sense an innovation crisis, and the innovation itself is a complication. The universality of this thesis, in my view, is in the fact that a lot of businesses in the world are constructed on certain simplification.« Probably, mankind has relaxed. The idea of the end of history has played a malicious joke – people have believed that we have reached a perfection limit ... We have grown lazy, and even the crisis hasn't given intellectual acceleration yet»²³. Many have forgotten herewith about "dope" of accident (according to N. Taleb), and about relativity of success, and about nature borders. What is the use of innovations if there are stable incomes from conventional businesses and everything connected with them. In Russia it is easier to trade raw materials, instead of process them or creating new real values, it is easier to receive the state budget money and to use so called "administrative resource", instead of creating new dynamical competitive advantages. That is why, according to one of the last reports of the Higher School of Economics in Moscow, the innovative development has involved no more than 25% of the companies of the processing industry²⁴. In the West it is also easier to speculate in the stock market and to build debt pyramids; in the East – to copy somebody else's novelties and to make fakes. But the world is changing, as it understands its errors and aspires to novelty.

The results of the annual poll of 1600 companies worldwide by Boston Consulting Group have revealed that 82% of the respondent heads of the developing countries (first of all,

²² G. Hamel, 2007, p. 336.

²³ <http://www.vedomosti.ru/newspaper/print/article/2010/02/02/224354>.

²⁴ <http://www.vedomosti.ru/newspaper/print/article/2010/04/13/231124>.

from BIC without Russia) named innovative development as one of three main priorities for 2010, 36% consider it as their most important priority (accordingly, 68% and 22% in the developed countries). 52% of respondents from BIC countries named innovations as the key factor in obtaining strategic advantages when overcoming their economic crisis (31% in the developed countries). 85% of the companies from developing countries (53% from developed) planned to increase expenses on innovations in 2010. Almost 72% of the interrogated from BIC countries (49% from developed) are satisfied with the ROI in innovation projects²⁵.

In one of the last large-scale researches of the innovative activity of the large Russian business, fulfilled cooperatively by PWC, Russian Economic School, "Rusnano" Corp. and Russian Venture Company²⁶, the following data are given. In 2008-2010 39% of the surveyed companies launched new products, 73% –new technologies and 66%– new business processes. However, only 14%, 17% and 18% of the companies accordingly lay claim to global leadership in these directions. In other words, a great part of innovations is meant for home market (far from being competitive and demanding), and approximately in 25-30% of cases – only for their own companies, besides 80% of innovations are put into practice at the expense of internal resources of companies without resorting to external intellectual and financial resources, i.e. without the developed system of interactions (see Links). As the interviewed estimated, the under run from the world competitors in innovative activity was revealed in 39% of the companies, and the under run in their own industries – in 52% of the companies.

Estimating the elements of the system of innovation control, the interrogated noted that they have specialized divisions of research and development (55%), top-managers responsible for innovations (35%), special processes aimed at gathering innovative ideas in the company (17%), systems of financial incentives of employees encouraging innovative activity (7%).

The basic hurdles to innovations in the companies, somehow connected with management, are stated to be superfluous bureaucratism (66%), absence of formalized risk assessment and return of investments (66%), complexities of attracting financing (66%), shortage of the necessary administrative personnel (53%), shortage of the employees capable of innovative activity (47%), and absence of innovation culture (43%).

For Russia management of innovations is a new paradigm since it is an organization of another type badly fit into the existing system. It means an absolutely different innovative way of life with a different control system. The guarantee of long success and one of the main objects of competitive struggle tend to become not simply new technologies, goods or services, but *institutional innovations* (or innovation business-concept) – new ways of

²⁵ <http://www.vedomosti.ru/newspaper/print/article/2010/05/14/234221>.

²⁶ Innovation Activity of Big Business. M.: PWC, Rusnano Corp., Russian Venture Company, Russian Economic School, May, 2010. 100 heads of big companies were interviewed (the majority of them are international) with the turnover more than 100 bln dollars, and about a half of overall sales in 2008.

mobilization of talents, knowledge, resources, capital, new ways of forming strategy. The modern organizations need administrative innovations more than ever. This results from the fact that the administrative paradigm of the last century was focused on control and traditional efficiency, but it doesn't work anymore in the world, where the keystone to success is not only competition, but also adaptability, creativity, trust, interaction and consent.

When we start discussing innovations, even from mouths of heads of the highest level we sometimes hear such terms as «attraction of innovations» or «compulsion to innovations». Such statement of the problem (as well as the notorious «introduction of innovations») isn't correct as a matter of fact. The innovation can't be involved or introduced, in my opinion, as a kind of invocatory or power action, it can be given birth to, grown up only in the corresponding competitive environment and used for commercial or social purposes. Innovations arise where they become a way of life, requirement, instead of an order or someone's wish. Thus it is a serious mental problem for Russia.

Besides, it has been revealed that traditional owners of businesses, hired managers or other hired personnel seldom are good innovations. It is rather some other class of people – inventors and creators, as well as some entrepreneurs. If obligations of proprietors to them are limited only to material compensation, while trust, recognition, attention, partnership, fellowship move to the background, it's a waste of time to expect creative contribution from them.

2.10. Organizations

In innovative economy modern organizations undergo dramatic changes. From tools of power, compulsion and control they turn into those of interaction, partnership, joint motivation and creation, thus changing its traditional for the industrial epoch type.

First. The hired worker changes: he ceases to be an «organization function» or «walking duty instruction». He leaves his rigid submission to the technical things and his chiefs as he is a proprietor of his own capital (knowledge and skills) and becomes much freer and more mobile. In other words, it is the concept of the worker's contribution that changes when he sells to his organization not only his work, competence or knowledge, but also his attitude, trust and loyalty. In fact, there happens one more essential adaptation of relations between property and management.

Second. A man as one of the main objects of management in the organization changes. A refusal of one of the fundamental theses of management theory takes place – the principle of division of labour and coordination of the divided process into a new unit, providing higher labour efficiency and efficiency of functioning of the firm. The elementary unit of the organization is no longer a technological or functional unit, but the business process aimed at a result, creating a value and having its own consumer both inside and outside the company. Moreover, this business process is beyond the limits of a single organization and can grasp the whole world.

Third. The Resources (assets) of the organization change. Knowledge becomes the major resource, and the organization is considered to be a certain set of knowledge. Integration and combination of knowledge and other strategic resources allows to strengthen the company's competence in comparison with its competitors. Some knowledge becomes the company's property (its non-material assets), which can be operated (client bases, patents, licenses, know-how, etc.). Another kind of knowledge can't be viewed as property of a firm as it is inseparable from its carriers-proprietors (scientists, inventors, producers or managers). The cumulative organizational knowledge embodied in the so called «*wisdom of the organization*», is different from that of separate individuals and is a strategic asset itself.

Fourth. The company itself as an organization changes. The company is more and more perceived as not simply a hierarchical structure, but as a certain sum of relations and contracts between stakeholders. Hierarchical organizations turn to flat structures like alliances, networks, horizontal (regional) partnerships, etc.

Communications and interactions in business and management have always been important; in the new reality, especially in the crisis, effective communications, alliances, partnership become crucial since they restore trust, form new expectations, promote generating and implementation of new ideas, concepts and policies. New age gives to top-managers fewer possibilities for purely administrative control; therefore they have to more carefully trace the environment in search of alliances. Complex products and markets (innovations in modules and architecture of products and services) demand another responsibility, control and motivation systems. In other words, to manage effectively one have to "*conduct*" a *network of relations*, supervising it, but not necessarily owning it. Thus the company defines its own business and unites two most significant modern economic resources: knowledge and relationship or competences of the company and its clients.

For example, in modern pharmaceuticals the value chain is getting more and more intertwined, since numerous stakeholders –clients, regulators, researchers, manufacturers, suppliers, marketers, doctors, insurers– are joining it. Key social, economic and technological changes in this industry (medicine as a whole) inevitably lead to development of multinational and multidisciplinary networks based on a much bigger scale (volume) of competences and qualifications than those available in the industry itself, not to mention separate companies.

According to the research of PWC mentioned above, 35% of the world's leading companies created new alliances during the year 2009, and 46% planned to create them in 2010. Despite all financial and other problems, 20% carried out M&A deals in 2009; they were planned among 30% of companies in 2010, and the termination of strategic alliances - only in 14% of all companies surveyed²⁷.

The attention of heads of many large companies is focused not on opposition, intensity and conflicts, but on interaction for the sake of obtaining common benefit. The majority

²⁷ PWC, 2010, p. 29.

considers that only productive interaction of business and state can minimize system risks of the present. According to the earlier enquiry held by PWC in 2008, devoted to achievement of long-term success, companies most actively use methods of interaction with the following persons and organizations: with workers and trade unions (83% of the interviewed), with partners in a supply chain (75%), with creditors and investors (67%), with state organizations (61%)²⁸. In large hierarchical organizations, as calculated, up to 80% of all time is spent on interaction of people, i.e. business processes instead of operations are optimized. Especially it spreads to network organizations, open business models, etc.

Fifth. We have stated above that the system of social regulation of business organizations changes, an essential part of which is developed under the influence of civil society by business community itself, and not set by a regulator (including international). We can refer for example to the Codes of Conducts, active working-out of which actually began at the very end of the XX-th century, together with tools of social and ecological reporting of business, or recently developed with the help of the World Economic Forum «Principles for Bribery Prevention» and other.

2.11. Needs

It is possible to treat differently the essence and components of modern conceptual business models, but one thing in them is doubtless - their basis is revealing of demands and focus on the consumer. In the period of the global crisis it became an axiom in the world business community, but, unfortunately, not in ours. If during the crisis the overwhelming majority of the higher managers of the world leading companies carefully trace changes in consumer preferences and focus their attention on consumer behaviour, we have a completely different situation. As it was noticed by one of famous Russian business consultants D. Shusterman, «to simple questions like –who is your buyer, what does he buy?– none of the organizations known to me give any precise answer ... If there is «nothing else» and people want the same thing as «I do», there is no necessity to study the client ... When there is «nothing else», the world is simple and language of its description is primitive»²⁹.

«Demand for simplicity» preserves thinking of managers. On the contrary, demand for a variety, for various convergent services costs much and is difficult to operate. However, those companies win who choose cooperation as a way of satisfying their clients' demands and desires, who can generate an integral image of their clients and their individual behaviour. Especially it is typical of the most advanced areas of modern information technology. «In the history of business development there has come a turning point when the merging rate of technologies, content and possibilities of its distribution have reached a record point, and the innovative transformations have

²⁸ Research of New Risks. PWC, 2009, c. 18.

²⁹ <http://www.vedomosti.ru/newspaper/print/2010/04/09/230888>.

changed power relation» in favor of the consumer. Such a development of the situation is comparable to a social revolution», conclude the authors of PWC research³⁰.

But business itself gets many new demands, including those connected with modern information technology. The demand for operative, as full as possible, authentic, exact and reliable data is constantly increasing. It, in its turn, especially in the conditions of excessive uncertainty and risks, gives rise to demand for a better business analytics (BA). While for the reason of the crisis demand for many kinds of complex information decisions (for example, ERP) decreases, interest in BA systems, on the contrary, grows. It, among other things, was declared at The 2009 Premier Business Leadership Series Conference, organized by one of the largest world manufacturers of BA systems – SAS company. The conference program included the report of the analytical company IDC, according to which the annual world volume of the market of software products of BA class is estimated to equal now approximately 25 billion dollars. If before the crisis the sales of this kind of products was stated to have an increase of approximately 30% a year, now the growth has though slowed down, still it remains at a rather considerable level – 15% a year. In Russia modern BA-decisions also get more and more demand, but still only among business leaders³¹.

In the crisis period in Russia the demand for qualified, especially administrative, personnel, became more acute. The crisis demonstrated that owners need real and capable managers - assistants and allies, but not their replacement. As one of headhunters noticed, if yesterday shareholders searched for people, who told them how they were going to increase the company's capitalization (in the conditions of a rise in prices for raw materials!), and shareholders believed them, today they are searching for people who are ready to work, try something new and do not rely on notorious success³². While in the first half of 2009 demand of private business was focused on anti-crisis managers (conventional managers were a subject of interest of only small firms without debts and «start-ups», as well as state companies and banks), since the summer-autumn of 2009 a steady demand for those developing a new product, new concepts in marketing and sales, for technical directors, capable to modernize manufacturing, HR heads and development directors has been noticed. But the quality of such managers is rather low, as well as the number of true professionals in the market. According to different estimates their numbers range from 5% to 30%. All the rest are the so-called functionaries, having got used to work in the growing market and to use a minimum of additional creative or entrepreneurial effort.

Demand for heads is caused not only by new business projects, but also by the desire to raise the efficiency of the old ones. Those are in great demand who are not simply able to operate assets efficiently, but those «who have their eyes on everything, those who can lead people and are afraid of nothing», considers S. Vorobyov, the Chairman of the

³⁰ <http://www.pwc.com/RU/ru/communications/open-business-model-convergence-impe...02.03.2010>.

³¹ http://www.expert.ru/printissues/expert/2009/45/analiticheskiy_podhod/.

³² http://www.expert.ru/printissues/expert/2009/45/ne_tyanite_odeyalo_na_sebya/.

Board of directors at Ward Howell³³. The things that were unimportant against the background of the growing market became quite significant in the conditions of the reduced sales.

A break in business is impossible without attraction and use of talents, the demand for which is constantly increasing, especially in the innovative sphere. However, according to the research of the consulting company «Hay Group», very few Russian firms have learned to operate talents properly – 20% of the interrogated employers do not have an official process in this field of activity at all, and 32% haven't structured it. It is especially common in such spheres as construction and real estate, chemical industry, finance, retail trade and motor industry. Only in 8% of the interrogated companies managers of the medium level are responsible for this and in 12% - top-managers³⁴. In other cases it is a routine secondary task of HR department, whose primary activity is connected with personnel optimization (M 1.0 model thinking).

One more very important integral requirement of modern business, especially in the conditions of crisis, is the demand for *corporate strategic communications* which cultivate corporate social dialogue, provide revealing of the information and risk management, and, finally, raise business efficiency and its innovativeness. It concerns both traditional enough areas of these communications like investor relations (IR) or government relations (GR), or more new one – scientific relations (SR). The essence of the latter is a particular system of relationship of business, government and scientific community allowing to foster commercialization of the results of science.

All of them together also increase another important demand (and value) of modern business mentioned above – need to increase trust in it. As it has been revealed by National Council on Corporate Governance in the poll of foreign businessmen and experts, among the factors which promote strengthening of trust of foreign investors to Russian companies the leading one is a higher level of their transparency (9 points out of 10), i.e. in the conditions of considerable uncertainty the demand for the fullest and trustworthy information about business and its environment increases³⁵. Russia fully proves the conclusion drawn by F. Fukuyama in 1995 – if there is no trust in the country – there is no large-scale independent private business and, on the other hand, state one dominates which is far less efficient. Here again we come to the opposition of demands for control and trust, i.e. management models - M1.0 and M2.0.

3. A new Russian paradigm of management

In my opinion, preconditions of managerial revolution are quite obvious for Russian business, since much of the discussed above is especially topical for Russia. The «revolution» that took place at the beginning of the 2000s, thus having created, in fact, a certain narrow layer of professional managers and their market, and also a certain system

³³ <http://www.vedomosti.ru/newspaper/print/2009/12/30/222472>.

³⁴ <http://www.vedomosti.ru/newspaper/print/2010/06/22/238112>.

³⁵ NCCG, 2010, p. 13.

of corporate governance, hasn't solved the main problem – on a mass basis there hasn't been formed an effective manager, ready and capable not simply to make money for himself or for the shareholders, but to create new values and provide development (but not just growth). The new reality has already emerged, it is around us, but we are far from being ready to it.

All the results of the researches described above, opinions and estimations, in my view, testify to an extremely serious mental problem the Russian management class faces (and not only it), especially if we try to discuss our future. In this case I intentionally resorted to the opposition of two absolutely different paradigms of management reflecting different reality. They are clashing now in the highest echelon of the world business, but it also concerns the long history of scientific management and enormous stories of successes and failures of different companies, including super innovative ones. When we compare the world of this business with the Russian one, there is a great difference in culture, perception of reality, system of values, environment, etc.

One part of the world is directed to search for innovations in the spirit of diversity - and that is «a management DNA» of the XXI-st century. The other part sees management in our reality which is succinctly reflected in the phrase «there are offices but there is no management ... Suddenly it was found out that the best world practices are unnecessary, nobody is going to either realize them or use. Both properly constructed organizational structures for optimization of the company's management hierarchy, and distribution of responsibility zones have turned into a mere screen for dealing with political, hidden intrigues, which has nothing to do with perfecting of the company's management systems». This is a conclusion of the authors of an entertaining book about Russian pre-crisis business «Business in Chocolate», which is a summary of long-term experience of consulting companies rather different in size and industries³⁶.

And there is a huge cultural gap between these types of thinking and practice which is simply impossible to leap with one jump no matter how hard you wish. But you need at least attempts to build bridges across this abyss, otherwise it is senseless to utter, as if they were charms, the following words: "modernization", "competitiveness" and «innovative business and economy». To achieve all this, «management in chocolate» and "manual management" (the term widely used by the top-leaders of the country to overcome the consequences of the crisis) won't work, there should be another management in different environment. The model of diversity is not pragmatic makers, but dreamers and inventors, it is new institutes, and it is necessary to measure efficiency by development of these institutes and their competitiveness, which are one of the main criteria of competitiveness in modern global economy.

If we look at Russian business, in my view, most of it is in the zone of «incrementalism» (a classic example –the largest and still not so competitive Russian motor-car manufacturer "Avtovaz"– Lada brand) and corresponds to the model M1.0. Neither mentally, nor culturally, nor economically, nor psychologically has it got used to act in a different way, to perceive

³⁶ Fedoseev A.V., Karabanov B.M., Dobrovolsky Y.Y., Borovkov P.S. Business in Chocolate. M, 2009, pp. 16-18.

notion of "another" (opinion, belief, behaviour, desire, interest, demand, etc.) or "complex" (innovative and highly competitive). It just hasn't learnt up to the end yet and isn't motivated for it. This results in simple management methods, and desire to compensate uncertainty with power without taking into consideration stakeholders' interests.

Let's consider only one indicator – a labour productivity level. Its increase today is one of the main strategic challenges for the heads of Russian companies. As different data show, labour productivity increase is the matter of concern only in 2–7% of Russian companies (in the USA — in 35–80% depending on the industry). Herewith, 70% of heads think that they operate labour productivity growth (introduce quality systems, etc.) but, by and large, it is an error since there is no result.

According to the data of one of the latest most notable researches of McKinsey & Co³⁷, today labour productivity in Russia varies within 20–30% (depending on the industry) compared with similar American figures. And from 30% to 80% (again depending on the industry) of lacking behind is due to inefficiency of business processes or bad management.

There is one more reason. Russian management is ready to perceive and use all «trappings and ritual» of civilized corporate governance if the latter gives an access to the markets of capital and, ultimately, provides some financial result. It means much is done not because it is a normal culture of business in the civilized modern world, which is already becoming a way of life, but because it is simply impossible to survive without it if you want to attract financing and foreign investments, to improve investor relations, to provide trust and secure sources of income, etc. As many business people, including international ones working in Russia, emphasize, if it were possible to make "easy" money without it, if there were no need in foreign loans, etc., most likely there wouldn't be a demand for a new culture of business in the majority of companies. Moreover, all over the world, and in Russia especially, it became clear that, for example, principles (codes) of corporate governance as such don't rescue from crises and aren't fully observed by all players in difficult situations. On the other hand, it is possible to have a normal formal system of corporate governance, but still lack the necessary financial result owing to the same crisis circumstances. Then this outer side of business becomes a superfluous burden for the main shareholders.

All noted above proves that to modernize the country we need a revolution of management as an institution. «Modernization, - as it was quite fairly noticed in one of new books on this theme by two popular analysts, - is a national revolution against ourselves ... The thing meant is not violence, but that innovative and competitive factors will replace specifically political ones in the decision-making process»³⁸. Such revolution needs good diagnostics of Russian management, understanding of the "ideal model" (of the modern world theory and the best practice), understanding of directions of its reforming or a new creation (values and culture, the institutional environment, motivation, education and training, distribution of the advanced practice, standards of regulation and behavior). But one thing is obvious – it is impossible to solve the country's

³⁷ Efficient Russia. Productivity as a Foundation of Growth. McKinsey & Company, M., 2009.

³⁸ Solovyev V., Zlobin N. Putin – Medvedev: What's Next? M., 2010, p. 344.

problems without a new management class and new leaders interested in changes and motivated for them.

References

- Commersant. Daily Newspaper, 2008-2010.
- Corporate Governance in the Time of Financial-Economic Crisis. NCCG and KPMG. M., June, 2009, pp.3-4.
- Drucker, P. (1999). *Management challenges for the 21st century*. New York: Harper Business.
- Efficient Russia. Productivity as a Foundation of Growth. McKinsey & Company. M., 2009.
- Expert Journal, 2009-2010.
- Fedoseev, A.V., Karabanov, B.M., Dobrovolsky, Y.Y. and Borovkov, P.S. (2009). *Business in Chocolate*. Serie: Technology for your Success. Bulgaria: Piter, pp. 16-18.
- Full report *Modernization and Management* was published by International University in Moscow, 2010, 75 p.
- Galbraith, J.K. (2004). *The economics of innocent fraud: Truth for our time*. (Russian Edition, 2009).
- Hamel, G. (2000). *Leading the revolution*. Boston: Harvard Business School Press. (Russian Edition, 2007).
- Hamel, G. and Breen, B. (2007). *The future of management*. Boston: Harvard Business School Press.
- Innovation Activity of Big Business. M. PWC, Rusnano Corp., Russian Venture Company, Russian Economic School, May 2010.
- Modern Corporate Governance in Russia as Seen by Foreign Businessmen and Experts. National Council on Corporate Governance and Russo-British Chamber of Commerce. 2010.
- Opportunities in adversity*. Ernst&Young and Economist Intelligence Unit. M. January 2009.
- Post, J.E.; Preston, L.E. and Sauter-Sachs, S. (2002). *Redefining the corporation. Stakeholder management and organizational wealth*. Stanford (CA): Stanford Business Books.
- Research of New Risks. PWC, 2009, p.18.
- Result Smarter Growth (2010). *13th Annual Global CEO Survey*. PricewaterhouseCoopers, January 2010, pp.18-23.
- Short version of the report named "Russia: A New Management Paradigm" published in the *International Journal Theoretical and Practical Issues of Management*, 8, 2010, Moscow, 12 p. Web-site: www.uptp.ru.
- Soloviev, V. and Zlobin, N. (2010). *Putin - Medvedev. What's Next?*M., p. 344.
- Vedomosty. Daily Newspaper, 2008-2011.

ALTERAÇÕES DAS PRÁTICAS CONTABILÍSTICAS NA CASA DA MOEDA DE LISBOA, NO SÉCULO XVIII¹

Rita Martins de Sousa²
martins@iseg.utl.pt

Universidade Técnica de Lisboa

fecha de recepción: 26/07/2011
fecha de aceptación: 23/09/2011

Resumen

En este artículo se explica el cambio de prácticas contables en la Casa da Moeda de Lisboa encuadrándolas en la política de difusión de la contabilidad por partida doble en el ámbito público en Portugal durante la segunda mitad del siglo XVIII.

La necesidad del Estado de ejercer un mayor control sobre sus fuentes de ingresos justificó la transformación ocurrida demostrando la adaptación de las prácticas contables a las características de cada organización. En la Casa da Moeda, lo específico de su misión –acuñación de monedas– originó una legislación propia fechada en 1773.

La periodización de estas prácticas contables en la Casa da Moeda de Lisboa se organizó en tres fases: la primera entre 1686 y 1761, la segunda entre 1761 y 1773 y por último desde 1773 a 1797, período final de este estudio.

Palabras clave: Casa da Moeda de Lisboa; Prácticas contables; Partida doble.

Abstract

This article explains the changes made to accounting practices at the Lisbon Mint within the context of the introduction of double-entry bookkeeping into the public sphere in Portugal during the second half of the 18th century.

The State's requirement to exercise greater control over its sources of income justified the changes that took place, with accounting practices being adapted to the features of each

¹ Este artigo retoma o capítulo I do livro *Moeda e Metais Preciosos no Portugal Setecentista (1688-1797)*, Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 2006.

² Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade Técnica de Lisboa (ISEG/UTL), Rua Miguel Lúpi, 20, 1249-078, Lisboa.

organisation. The Mint's specific function –the minting of metallic money– gave rise to the creation of its own particular legislation, in 1773.

The study of these accounting practices at the Lisbon Mint will be divided into three separate periods: firstly from 1686 to 1761, secondly from 1761 to 1773, and finally from 1773 to 1797.

Keywords: Lisbon Mint; Accounting practices; Double-entry bookkeeping.

Resumo

Neste artigo explica-se a alteração das práticas contabilísticas na Casa da Moeda de Lisboa enquadrando-as na política de difusão da contabilidade por partidas dobradas na esfera pública, em Portugal, na segunda metade do século XVIII.

A necessidade de um maior controlo exercido pelo Estado sobre as suas fontes de receita justificarão as transformações ocorridas, demonstrando estas a adaptação das práticas contabilísticas às características de cada organização. Na Casa da Moeda a especificidade da sua função –cunhar moeda metálica– originou uma decisão legislativa própria, datada de 1773. A periodização destas práticas contabilísticas na Casa da Moeda de Lisboa será arrumada em três fases: a primeira entre 1686 e 1761, a segunda entre 1761 e 1773 e por último de 1773 a 1797, período final deste estudo.

Palavras chave: Casa da Moeda de Lisboa; Práticas contabilísticas; Partidas dobradas.

Introdução

A criação do Erário Régio, em 1761, instituiu o princípio da contabilidade por partidas dobradas na esfera pública em Portugal. A adopção pelo Estado de um controlo permanente das receitas e das despesas justifica a alteração encetada nas práticas contabilísticas, a partir do consulado pombalino. No entanto, a aplicação do método carecia de adaptação às organizações e, nesse sentido, a Casa da Moeda de Lisboa é disso um exemplo relevante.

A Casa da Moeda de Lisboa centraliza as emissões monetárias no reino a partir de 1714, sendo também o local onde as naus que transportavam ouro proveniente do Brasil aportaram ao reino ao longo do século XVIII. Apesar de não ser esta a contabilidade analisada, a dos livros que acompanharam a chegada das Naus, o ouro remetido para o Estado em barra e pó era amoedado nesta oficina de Lisboa pelo que a sua inspecção obrigava a uma contabilidade mais rigorosa do que a realizada até meados do século. No entanto, as receitas provenientes da laboração da oficina ultrapassavam as cunhagens de ouro para o Estado, englobando também a cunhagem de prata e cobre para diversos destinatários públicos e privados. Onde, as alterações ocorridas a partir de 1773 se justificam pelas dificuldades em apurar e controlar receitas e determinar de forma exacta os ganhos da Fazenda Pública.

O período a estudar abrange o século XVIII, sendo 1686 a data de introdução de um novo Regimento na Casa da Moeda de Lisboa que veio alterar algumas das práticas contabilísticas até então dominantes.

O artigo encontra-se estruturado em duas partes. Numa primeira questiona-se de forma breve a aplicação da contabilidade por partidas dobradas na esfera pública e na esfera privada. Na segunda parte, estudam-se as principais características da organização contabilística espelhada nos *Livros de Tesoureiro*, existentes no Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa. Demonstra-se que a necessidade de centralização e supervisão sobre as receitas arrecadadas moldou as características da contabilidade aplicada a partir de 1773.

1. A contabilidade por partidas dobradas na esfera pública

As Instituições Eclesiásticas foram as principais responsáveis pela introdução do método das partidas dobradas em Portugal, no período anterior ao consulado pombalino. Na segunda metade do século XVII, os livros de contabilidade e administração da Companhia de Jesus podem ser indicados como um exemplo da aplicação dos princípios da moderna contabilidade da época³. A administração laica e civil adoptaram tardiamente estas práticas contabilísticas⁴. Jacome Ratton assinala mesmo que Jozé Rodriguez Bandeira, Antonio Caetano Ferreira e Luiz Jozé de Brito foram os únicos comerciantes que na primeira metade de setecentos utilizaram as partidas dobradas na sua contabilidade⁵. Os pesos, medidas, moedas estrangeiras e câmbios são outros tantos domínios que Ratton salienta como sendo do desconhecimento dos comerciantes nacionais⁶. Considerando as escassas competências dos negociantes portugueses como um dos meios de ruína do comércio nacional,⁷ o Marquês de Pombal irá criar a Aula do Comércio, em 1759, em Lisboa. Trata-se da primeira escola técnica de comércio de toda a Europa⁸, pois somente em 1764 será criada outra idêntica em Hamburgo⁹. O primeiro

³ Luís Bívar Guerra, "A Administração e Contabilidade dos Colégios da Companhia de Jesus, nos séculos XVII e XVIII" in *Revista do Centro de Estudos Económicos*, nº 13, pp 167-196.

⁴ Ver, Aurélio de Oliveira "Contabilidades monásticas e produção agrícola durante o antigo regime: os dízimos do mosteiro de Santo Tirso, 1626-1821" in *Actas do Colóquio de história local e regional*, Porto, 1979; e "Elementos para a história dos preços na região bracarense (1680-1830)", in *Bracara Augusta*, nº 25-26, 1971-72.

⁵ Jacome Ratton (1992: 202-203). Segundo Ratton, Jozé Rodriguez Bandeira foi o primeiro provedor da Junta do Comércio e pertenceu também à primeira direcção da Companhia de Pernambuco. Antonio Caetano Ferreira foi Contador do Erário e Luiz Jozé de Brito foi também Contador do Erário e director da Real Fábrica da Seda.

⁶ Jacome Ratton, *ibidem*.. V. também Jorge Miguel Pedreira, *Os Homens de Negócio da Praça de Lisboa de Pombal ao Vintismo (1755-1822)*, Lisboa, 1995, dissertação de doutoramento policopiada, pp 391 a 458.

⁷ Biblioteca da Ajuda, *Quarta Inspeção sobre o Commercio Nacional*, assinado pelo Marquês de Pombal.

⁸ Ver preâmbulo dos *Estatutos da Aula do Commercio ordenados por El Rey Nosso Senhor, no capítulo dezaseis dos Estatutos da Junta do Commercio destes Reynos, e seus Dominios, e Alvará da sua confirmação*, Lisboa, 1759. A Aula do Comércio do Porto foi criada apenas em 1803. Sobre o ensino da economia na Aula de Comércio veja-se José Luís Cardoso, "Uma 'notícia' esquecida: o ensino da economia na Aula de Comércio" in *Estudos de Economia*, vol. V, nº 1, 1984, pp 87-112.

⁹ Ver, por exemplo, Everard Martins, *A Aula do Comércio (1759)*, Lisboa, 1960, Júlio César da Silva Gonçalves, *A Aula do Comércio (Alocação proferida no Instituto Comercial de Lisboa)*, Lisboa, 1960.

lente da Aula do Comércio foi João Henrique de Souza, posteriormente convocado por Pombal para organizar o plano do Real Erário. Paralelamente à criação da Aula do Comércio assiste-se à difusão de manuais que promoviam a instrução mercantil e diferenciavam socialmente homens de negócio de mercadores de retalho¹⁰.

Além de uma instrução mais qualificada dos homens envolvidos nas actividades mercantis, pretendia-se uma maior eficácia na cobrança das receitas o que se traduziu em alterações estruturais no domínio contabilístico da esfera pública, durante a segunda metade do século XVIII. A criação em 1751 da “Administração dos Depósitos Públicos da Corte e Cidade de Lisboa” contemplava a necessidade de ser implementado um modelo de escrita contabilística visando o controlo de receitas e despesas¹¹. No entanto, apenas com a fundação do Erário Régio, em 1761, o método das partidas dobradas foi legalmente instituído¹².

Comparativamente, e no âmbito da Administração Pública, Castela seguiu o exemplo veneziano ainda durante a segunda metade do século XVI¹³. Na expressão de Rafael Donoso Anes, este foi o Século das Luzes da contabilidade pública espanhola¹⁴. O controlo estatal da situação financeira explicará a adopção desta inovação contabilística por Castela. No reinado de Filipe II, o Conselho da Fazenda com o objectivo de centralizar a informação sobre as receitas financeiras castelhanas, introduziu o método das partidas dobradas, em 1592¹⁵. Por sua vez, a partir do segundo quartel do século XVII, e durante grande parte de setecentos, Castela assiste a um vazio contabilístico legal e doutrinal em, assumindo então a França uma posição relevante no domínio das práticas contabilísticas. O desenvolvimento do método mercantil em terras gaulesas deve-se ao impulso recebido pela aprovação das Ordenações de Colbert, em 1673, onde foi imposta a obrigação dos comerciantes possuírem livros de contabilidade, sendo o *Diário* a informação a observar, em caso de litígio¹⁶. Em Castela, o regresso ao método das partidas simples é associado, por alguns autores, à própria

¹⁰ V. Jorge Miguel Pedreira, *Os Homens de Negócio da Praça de Lisboa de Pombal ao Vintismo (1755-1822)*, Lisboa, 1995.

¹¹ Ver José Subtil, “Os poderes do centro” in *História de Portugal*, José Mattoso (dir) e António Manuel Hespanha (coord), volume 4, Lisboa: Estampa, 1993.

¹² Ver Fernando Tomaz, “As Finanças do Estado Pombalino, 1762-1776” in *Estudos e Ensaios em Homenagem a Vitorino Magalhães Godinho*, Lisboa, 1988.

¹³ Habitualmente considera-se 1592 como sendo o ano de introdução do método das partidas dobradas em Castela, correspondendo este marco temporal à criação por Filipe II do ofício de Contador do Livro Caixa da Real Fazenda. Donoso Anes assinala alguns exemplos da aplicação do método anterior a esta data em diversos organismos públicos, nomeadamente: na *contaduría municipal* de Sevilha, desde 1567; na *Casa de la Contratatación*, paralelamente ao outro método contabilístico, utilizava-se o método mercantil desde 1555, para contabilizar origem e destino dos tesouros americanos e desde 1566, para contabilizar a origem e destino dos bens de defuntos; em 1584 o rei dava instruções aos tesoureiros gerais para as contas da *Tesorería General* se registarem em livros Caixa (V. Rafael Donoso Anes, *op. cit.* p. 122).

¹⁴ Seria importante estudar em que medida durante o período filipino a Casa da Moeda de Lisboa registou também alguma alteração nos seus métodos contabilísticos.

¹⁵ V. Rafael Donoso Anes, *Una Contribución a la Historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*, Universidad de Sevilla, 1996, p 122.

¹⁶ A França começou a adoptar o método mercantil na administração pública em 1716.

decadência espanhola. A extinção do ofício de Contador do Livro Caixa, em 1621, ocorreu simultaneamente à suspensão da utilização das partidas dobradas na Fazenda Real¹⁷. Entretanto, as tentativas realizadas para a adopção do método mercantil nalgumas zonas do Império, depararam-se com a falta de conhecimentos dos membros do Tribunal de Contas, responsáveis pela supervisão da contabilidade naquelas regiões, decidindo-se por isso suspender a aplicação do referido método¹⁸. A resistência à inovação explica-se então, pela incapacidade de descodificar a contabilidade praticada.

2. Organização contabilística na Casa da Moeda de Lisboa

A Casa da Moeda de Lisboa, instituição cujo primeiro regimento foi assinado pelo rei D. Manuel I, em 1498, torna-se a única oficina monetária do reino após 1714, data de encerramento da Casa da Moeda do Porto¹⁹. As transformações ocorridas nas técnicas produtivas em finais do século XVII, especificamente, a passagem da cunhagem de moeda através do uso do martelo para o balancé, conduziram à produção de um novo regimento em 1686²⁰. Deste regimento emerge a alteração quer da estrutura administrativo-organizacional²¹ quer das formas de registo contabilístico das operações de amoedação. Se num primeiro período, apesar da mudança na designação dos livros e na sua forma de articulação, se manteve o registo pelas partidas simples, na década de 1760 procurou-se alterar a prática contabilística através da passagem ao método mercantil. A sua concretização exigiu adaptações do método a uma organização cuja finalidade na época se confinava à produção de moeda metálica.

2.1. O período entre 1686 e 1761: partidas simples

Entre 1686 e 1761, a contabilidade da Casa da Moeda organiza-se através dos livros do Tesoureiro constituídos pela *Receita Principal* de todo o ouro ou prata que entrar na Casa, pelo livro da *Ementa Principal* de contas entre os oficiais da Casa, o livro da *Receita de Materiais* e, finalmente, o da *Ementa de Materiais*²². Deste conjunto, os da *Receita Principal* e

¹⁷ V. Rafael Donoso Anes, *op. cit.*, pp. 137-138.

¹⁸ O método das partidas dobradas foi adoptado no México e no Perú entre 1785 e 1787, sendo logo em 1787 suspenso apesar dos protestos dos vice-reis locais. V. Rafael Donoso Anes, *op. cit.*, pp. 140-145.

¹⁹ Sobre a Casa da Moeda do Porto ver Paulo Dordio, "Medieval and Early Modern Portuguese Mints: Locations and Buildings" in *I Luoghi della Moneta - Le Sedi delle Zecche Dall'Antichità All'Età Moderna*, Atti del Convegno Internazionale, Milano, 2001 e Rita Martins de Sousa, *op. cit.*

²⁰ *Regimento que S. Magestade que Deos Guarde manda observar na Casa da Moeda*, Lisboa, Impressão de Thetonio Craesbeeck de Mello, Impressor da Casa Real, 1686.

²¹ Ver Anexo. Ver Carlos Bastien, "Para a história da Casa da Moeda de Lisboa- aspectos técnicos e organizativos da produção da moeda metálica" in *Estudos de Economia*, Vol. XII, nº 1, Out-Dez, 1991, pp. 43-78.

²² De acordo com o novo regimento para as Casas da Moeda de Espanha, datado de 16 de Julho de 1730, os livros existentes são em maior número, revelando desagregação e clareza na informação contabilística. Assim prevê-se no capítulo XVIII, e apenas considerando o que se refere aos metais preciosos, a existência dos seguintes livros: um relativo às entradas de metais de ouro, prata e cobre, com separação do que pertence ao

os da *Ementa Principal* são os que se afiguram fundamentais na recolha da informação dos quantitativos amoedados de ouro, prata e cobre, e das recunhagens destes metais.

Os livros da *Ementa Principal* registam todas as fases do fabrico da moeda, sendo o Tesoureiro a figura centralizadora deste processo. Neles se encontram, cada entrega do metal em pó, em barra ou moeda, realizada pelo Tesoureiro ao Fundidor e o respectivo retorno do metal fundido na respectiva Lei (22 quilates no caso do ouro e 11 dinheiros no caso da prata). Seguidamente, o Tesoureiro entrega o metal ao Fiel, responsável final pela amoedação. O Ensaizador examina a qualidade dos diversos metais a fundir ou já fundidos assim como a moeda produzida.

Nos livros da *Ementa* encontram-se registadas as diversas fases de entrega e retorno para o Tesoureiro, sendo estas, regra geral, indicadas no índice existente no início dos livros. Para separar o registo correspondente aos diversos oficiais, o Escrivão da Receita deixava os fólhos que ele presumia suficientes para as partidas a registar, mas estes fólhos ou eram demasiados e nesse caso ficavam muitos fólhos em branco, ou não eram suficientes e os lançamentos tinham de continuar em fólhos seguintes, após o registo das operações com outros oficiais. Os fólhos que ficavam em branco não eram truncados, sendo esta desde logo uma das características da contabilidade que na época se praticava na Casa da Moeda. Quanto aos lançamentos, qualquer que fosse a fase de fabrico registada, tinham a característica de partidas simples, sucedendo-se uns aos outros por ordem cronológica. Entre os lançamentos não existe qualquer linha divisória, nem sequer uma separação muito evidente, quando se passa de um ano para outro. Um pequeno espaço é o que permite visualmente separar as diversas partidas (ver Figura 1).

Os livros da *Ementa* na parte relativa às entregas do Tesoureiro ao Fundidor percorrem várias fases, pois o ouro a ser amoedado teria de possuir a Lei de 22 quilates. Os registos relativos às diversas transformações do ouro estão explicitados, pelo que para além da fundição do ouro em pó e em barra, podem-se encontrar as fundições de Crassadas ou Cadinhos que correspondem a fases sucessivas da passagem ao ouro de Lei²³. Como o Tesoureiro era a figura centralizadora do processo de fabrico a cada entrega do Tesoureiro ao Fundidor corresponde um retorno ou *satisfação*, considerando a linguagem dos próprios livros. Nestes registos relacionados com o fundidor encontram-se as fundições de ouro ou prata em pó, barra, moeda e também a fundição de sizalhas,

Estado e aos particulares; um outro com idênticas características, mas agora em relação à saída de metais; um livro só para o Fiel; um livro de registo dos direitos de senhoriagem e brassagem; outro livro para o registo dos febres; e, por último, um livro de entradas e saídas gerais (*cargos e datas*) do Superintendente Geral ou do Secretário da Junta da Moeda. V. *Ordenanza de S.M. de 16 de Julio de 1730 para el gobierno de la labor de monedas de oro, plata, y cobre, que se fabricaren en las reales Casas de Moneda de España*, Biblioteca Nacional de Portugal/Fundo Geral, códice 1539.

²³ No capítulo 51 do Regimento pode ler-se: "Para que se evite toda a falta que se póde considerar na Ley do dinheiro em que o Provedor terá a prevenção necessaria, assistirão os Ensayadores a todas as fundições que se fizerem, [...] & farão precisamente cada hum delles de cada Crassada, ou Cadinho, que se fundir, dous ensayos. [...] & quando pelas repetidas fundições que nellas se fizerem se aventaje o ouro à ley de vinte dous quilates, & a prata à de onze dinheiros, se tornará a pór nella".

No registo contabilístico correspondente à *primeira* entrega do Tesoureiro ao Fundidor verifica-se a articulação com outros livros, designadamente com o livro das *Compras* e com o da *Receita Geral*. Esta divisão explica-se pelos diferentes destinatários da própria amoedação. Os livros das *Compras*, muitas vezes nos lançamentos denominados também por livros da *Receita* ou livros das *Barras*, destinam-se a registar as compras realizadas a particulares, segundo o próprio termo de abertura. Dos livros auxiliares na contabilidade da Casa já só restam os livros das *Compras* a partir de 1749 para o ouro, 1765 para a prata e 1787 para o cobre. No entanto, tudo indica terem existido livros das *Compras* desde 1703, pois é nesse ano que se encontra referido nos lançamentos de entrega do Tesoureiro ao Fundidor "1º livro das *Compras*"²⁴. Quando a articulação se faz com os livros da *Receita Geral* as entregas de ouro para cunhar foram efectuadas pelo Estado. Quando estas entregas se concretizavam em ouro em barra ou em pó os livros da *Receita Geral* registam na margem "*Foram para a fundição*".

O registo contabilístico em que o Fiel entrega ao Tesoureiro as moedas cunhadas, correspondente teoricamente à última operação dos livros da *Ementa*, é um registo informativo valioso. A data da entrega ao Tesoureiro, os quantitativos globais amoedados, o valor facial das moedas cunhadas e, por vezes, o montante da senhoriagem, assim como os fortes e os febres²⁵, são a informação proporcionada. Os quantitativos amoedados são contabilizados em *marcos*, *onças*, *oitavas* e *grãos*, aparecendo sempre separados entre si por traços e destacados na parte lateral direita do fólio, enquanto o historial do lançamento contabilístico surge na coluna central. Quanto ao registo de valores era feito na unidade de conta da época, ou seja, em *réis* (ver figura 1). Todavia, nem sempre a senhoriagem, os fortes e os febres eram registados nestes lançamentos, pelo que só um cuidadoso cruzamento com os diversos registos dos livros da *Receita Principal* permite completar a informação correspondente a cada partida. No lançamento contabilístico do montante amoedado existe mais uma componente, o *encerro*. Trata-se de pequenos montantes não destinados à circulação. No final da operação de cunhagem de qualquer partida de moeda procede-se ao último ensaio onde o Provedor extrai uma qualquer moeda do lote e entrega-a aos Ensaiaadores que cortam uma parte para exame. O restante da moeda fica na mão do Provedor e é contabilisticamente registada como *encerro* depois de os Ensaiaadores terem considerado estar o dinheiro na devida Lei. Os Ensaiaadores não têm registos contabilísticos autónomos nos livros da *Ementa*, mas aparecem no final de cada partida, conjuntamente com o Juiz da Balança, para atestarem a verdadeira qualidade dos metais.

Os livros da *Ementa Principal* existem apenas para o ouro e a prata, não se encontrando livros específicos para o registo das operações de amoedação do cobre. No regimento de 1686 são escassas as referências a este metal, contando-se apenas uma no seu capítulo 78: "Havendo de se fazer dinheiro de cobre na Casa da Moeda, senão obrará nas Oficinas em que se lavre ouro, ou prata, e se dará para isso Casa separada, conveniente

²⁴ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, Livro nº 1015.

²⁵ As designações 'fortes' e 'febres' são utilizadas no regimento de D. Manuel I (1498), mantendo-se nos livros da *Ementa* posteriores a 1686 apesar do novo regimento, capítulo 38, se referir em vez de fortes 'sobra', e em vez de febres 'falta'. Trata-se de desvios para mais ou para menos no peso das moedas cunhadas.

para se obrar, e cunhar o Cobre, [...]". Esta escassez de especificações em relação ao cobre implicou algumas divergências entre o Provedor e os oficiais da Casa. Uma proposta do então Provedor da Casa da Moeda, Joseph Ramos da Silva, datada de 12 de Julho de 1723, apresenta como objectivo a necessidade dos Juizes da Balança aferirem o peso do cobre²⁶, uma vez que estes se recusavam, argumentando não serem Juizes do cobre, mas apenas do ouro e da prata. O Provedor contra-argumenta que apesar do regimento não explicitar as diversas operações "se deve entender o mesmo neste metal como se predica determinadamente com os outros dous metais de ouro, e prata"²⁷, tanto mais que seria de todo conveniente para a Fazenda Real que o dinheiro de cobre ficasse na sua verdadeira proporção. O Conselho da Fazenda não considerou os argumentos do Provedor da Casa da Moeda como relevantes, pois determinou: "O Provedor *não altere de estillo* que há na ditta Caza sempre praticado a respeito de se não prover o cobre"²⁸. Moeda de inferior qualidade, com pequeno poder liberatório²⁹ e escassamente amoedada na primeira metade de setecentos, o cobre não granjeava por parte do Conselho da Fazenda advertências especiais ou reflexões. O costume seria a regra. Assim, a inexistência de livros de registo específicos para a amoedação do cobre faz com que esses lançamentos se encontrem apenas nos livros da *Receita Principal*, enquanto os outros dois metais tinham um duplo registo contabilístico, nos livros da *Ementa Principal* e nos da *Receita Principal*. Estas conclusões são confirmadas pelo facto de os lançamentos relativos ao ouro e à prata inscritos nos livros da *Receita Principal* especificarem qual o livro da *Ementa* e respectivo fólio, enquanto nos lançamentos sobre as emissões de cobre não se encontrar qualquer remissão para estes livros.

Os livros da *Receita Principal*, que atendendo ao conteúdo se afiguram livros de Receita Geral, são o segundo grupo de livros a referir. Tais livros tinham como finalidade registar todo o ouro ou prata entrado e, seguidamente, quando estes metais já estivessem na forma monetária, lançar em cada partida a passagem da moeda do Fiel para o Tesoureiro, do mesmo modo como era realizado no livro da *Ementa*; separava-se a quantia paga às partes das verbas que ficavam para a fábrica da Casa. Se estas são as receitas explicitadas no regimento de 1686, a análise dos livros permite concluir que estes registam não só a receita do dinheiro que o fiel entrega, mas também tudo o que é receita do Tesoureiro da Casa da Moeda (ver Figura 2). Entre essas receitas integram-se as resultantes da amoedação, daí se poder encontrar de novo o registo da emissão do ouro ou da prata e, portanto as componentes omissas nos livros da *Ementa*, designadamente: a senhoriagem, os fortes e os febres, para além das emissões de cobre.

Os livros da *Receita Principal* registam assim, as entradas de metal e de moeda, as tomadias, alguns dos rendimentos do Brasil, nomeadamente, o subsídio literário, o subsídio voluntário enviado após o terramoto de 1755, os rendimentos das Casas da Moeda existentes em território brasileiro. Estes livros nem sempre têm índices, sendo os registos feitos em fólhos tematicamente diferentes e que indicam, por exemplo, *Entregas*

²⁶ "Em uma casa separada se proverá o dinheiro depois de feyto, pelos Juizes da Balança [...]", capítulo 34 do regimento de 1686.

²⁷ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 3º, fl. 12 e fl. 12vs

²⁸ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 3º, fl. 12vs, sublinhado nosso.

²⁹ O poder liberatório do cobre foi de 100 réis, durante o século XVIII.

do Tesoureiro Anterior, Tomadias, Entregas do Tesoureiro do Conselho Ultramarino, Entregas do Fiel ao Tesoureiro,

Figura 2. Índice do livro da Conferência da *Receita Principal* (1714-1719)

da Conferência da Receita do
 do Tesouro de ouro e prata de 1714
 em favor a serviço da Moeda desta
 Cidade de 23 de Junho de 1714.

Receita da Obra da Moeda	1
Receita por sem binal	23
Receita por Varas	26
Receita por depósitos	26
Receita do Cobre	20
Receita do Ouro do Dote	18
Receita da Casa de Moeda de Vila Rica	23
Receita do R. que com paga a fidelidade	6
Receita do Ouro antigo que se compra a 26	26
Receita do ouro do dote	25
Receita do ouro do dote	3
Receita do ouro do dote	35
Receita do ouro do dote	40
Receita do ouro do dote	45

A partir de 1752, no final destes livros encontram-se balanços das receitas de ouro, prata e cobre, não se realizando até essa data nem qualquer balanço final, nem qualquer apuramento do valor de cada grande rubrica contabilística³⁰.

Em relação aos dois grupos de livros analisados, para o período entre 1688 e 1752, só existem os da *Conferência*, sendo estes os únicos que ficaram na Casa da Moeda. Levados os originais à *Casa dos Contos*³¹, estes desapareceram no terramoto de Lisboa, em Novembro de 1755. A periodicidade com que os livros eram entregues nos Contos nunca é explicitada em nenhum capítulo do regimento da Casa da Moeda, pois existe a subordinação ao determinado no *Regimento dos Contos do Reino e Casa* de 3 de Setembro de 1627. De acordo com o capítulo 9 deste regimento, as contas teriam de ser apresentadas de três em três anos, prazo a partir do qual se passariam cartas de quitação. A presença na Casa da Moeda dos livros da *Ementa* para o período 1752-1755

³⁰ Mauro refere que nos livros do período 1604-1670 existiam balanços anuais que muitas vezes mencionavam o total manipulado do ouro ou da prata, pelo que se é levado a concluir que houve, nesse aspecto, um retrocesso contabilístico. V. Frédéric Mauro, *Portugal, o Brasil e o Atlântico, 1570-1670*, 1997 (1988), p 160.

³¹ A *Casa dos Contos*, datada do século XIII, foi extinta aquando da criação do Erário Régio em 22 de Dezembro de 1761.

confirma a apresentação das contas por triénios. Contudo, a existência dos livros de *Receita* para o período 1749-1752 pode também revelar falta de cumprimento e de controlo fiscalizador sobre a Casa da Moeda.

Quanto aos originais, os livros da *Conferência* apresentam como única diferença teórica o facto de não serem assinados, lendo-se no final dos assentos "E de como recebo, ou se lhe entregou, assinou no livro da Receita", mas as diferenças são bem mais significativas. Articulando os diversos livros detectam-se, muitas vezes, enganos nas datas dos registos assim como deficientes remissões, uma vez que nem sempre se escreve o número do fólio do livro para o qual se remete ou, por vezes, escreve-se um fólio errado. Por outro lado, nem sempre os lançamentos dos livros da *Ementa* são coincidentes com os da *Receita*, por exemplo, no número de moedas cunhadas, no valor em réis, pelo que é necessária uma certa vigilância contabilística³². Por estas razões considera-se ser conveniente trabalhar com os originais a partir de meados de setecentos³³.

Os erros detectados não se justificam apenas pela cópia deficiente para os livros da Conferência. A não observância do regimento de 1686 quanto à escrituração dos livros será outra razão a evocar. Em 1722, o Provedor da Casa da Moeda informava o Conselho da Fazenda que, no momento da entrega da moeda cunhada aos particulares nem todos os oficiais estavam presentes, tal como era exigido. Por isso, um dos oficiais anotava as entregas e estes dados só depois eram lançados no respectivo livro da *Receita*. Interrogava-se no final o Provedor sobre qual das partes ficaria ofendida com este procedimento, se a Fazenda Real, se o dono do cabedal³⁴. O prato da balança provavelmente ficava mais leve do lado da Fazenda Real, pois a omissão de alguns lançamentos implicava uma subavaliação dos direitos de senhoriagem.

2.2. O período entre 1761 e 1773: a indefinição do método contabilístico

O período compreendido entre 1761 e 1773 pode ser dividido em dois subperíodos, um primeiro entre 1761 e 1769 e outro entre 1769 e 1773. No primeiro dos subperíodos, os livros da *Ementa* e da *Receita* são objecto de algumas alterações contabilísticas que, ao facilitarem a análise, permitirão também um maior controlo do percurso dos metais preciosos no interior da própria Casa da Moeda. No segundo subperíodo, ocorre uma coexistência de métodos contabilísticos, isto é, paralelamente aos tradicionais livros da *Ementa* e da *Receita*, que mantêm as alterações ocorridas desde 1761, encontram-se os livros *Diário* e *Mestre*.

No primeiro dos subperíodos, são detectáveis apenas algumas inovações na forma de registo dos lançamentos. Os livros da *Ementa* do ouro passam a especificar-lhe a origem em termos de proveniência geográfica e tipo de rendimento. Estes livros passam também a

³² Pressupondo que os originais levados aos *Contos* não deviam ter estes erros de cálculo, o Escrivão ao copiar para os livros da *Conferência* enganava-se e então encontram-se, por vezes, diversos erros, nomeadamente nas somas de quantidades, em marcos, onças, oitavas e grãos e nas multiplicações do número de moedas pelo seu valor facial.

³³ O primeiro livro da *Ementa* data de 1752-1755 e o primeiro livro da *Receita* data de 1749-1752.

³⁴ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 2º, fl. 281 e 281vs.

agregar num só lançamento contabilístico as entregas do Tesoureiro ao Fundidor e ao Fiel, assim como os respectivos retornos. A simplificação nos registos é acompanhada pela explicitação, no final de cada um, do montante a entregar ao Real Erário e por um maior cuidado na remissão para os livros de *Receita*. Em 1769 por morte do então Tesoureiro Manuel José de Peyrelongue no livro da *Receita* do referido ano³⁵ é realizado um balanço contabilístico da sua actividade, contemplando o período entre 1761 e 1769.

Será no ano de 1769, por decreto de 2 de Outubro e alvará de 13 do mesmo mês, que Manoel Ignacio Bernardes é nomeado para o ofício de Escrivão da Conferência da Casa da Moeda. Nele se obriga o futuro Escrivão a escriturar toda a receita e despesa da referida Casa pelo método mercantil, ou das partidas dobradas, e praticado no Real Erário, para que se possa saber sempre o estado financeiro daquela repartição e isto "sem dependencia das escripturaçoens antigas practicadas pelos outros officiaes, *que por hora se ficaram practicando emquanto eu não der outra providencia*"³⁶. Verifica-se por um lado, a coexistência de métodos contabilísticos a partir de 1769, e por outro que para adoptar o método de escrituração que a lei de 1761 determinava para o Tesouro Geral, a Casa da Moeda aguardava legislação específica.

No segundo subperíodo, de entre os livros da *Ementa* e da *Receita* encontram-se livros *Diário* e *Mestre*, cuja data inicial é 2 de Outubro de 1769 e a final Fevereiro de 1773, sendo estes últimos assinados por Manuel Ignácio Bernardes de Araújo. Ambos os livros são escriturados de acordo com o método mercantil, explicitando-se no termo de abertura do *Diário*, ser este o livro onde se registam as receitas e despesas do Tesoureiro, ao passo que o livro *Mestre* contém um conjunto de contas articuladas entre si. Assim, no *Diário* os registos de receita e despesa são realizados por dias sucessivos, efectuando-se remissões contabilísticas para documentos e livros auxiliares. No livro *Mestre* cada página dupla corresponde a uma conta específica com Deve e Haver, e explicita-se em cada lançamento o mês e o dia, articulam-se as contas, relacionam-se com o *Diário* (indica-se qual o número de lançamento no *Diário*). O valor de cada lançamento é expresso em réis.

O livro *Mestre* apresenta também um índice inicial das contas alfabeticamente ordenado e um Balanço de Saída onde se apura o saldo final de cada conta.

2.3. O período entre 1773 e 1797: partidas dobradas

Em 1773 a Casa da Moeda é forçada a adoptar o método de escrituração das partidas dobradas produzindo-se com essa finalidade legislação específica (decreto de 16 de Março de 1773). Segundo parecer emitido pelo Conselho da Fazenda tinha faltado até então método na escrituração dos livros e nas contas da Casa da Moeda, impossibilitando o controlo contabilístico daquela oficina monetária³⁷. Donde procura-se estabelecer uma maior regularidade nas entregas das receitas régias pelo Tesoureiro da Casa da Moeda ao Tesoureiro Mor do Erário Régio, através da adopção do método

³⁵ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, livro nº 433.

³⁶ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 9º, fl. 181 a 182 vs. e Arquivo do Tribunal de Contas, *Cartórios Avulsos*, Caixa 82, sublinhados nossos.

³⁷ Instituto dos Arquivos Nacionais Torre do Tombo, *Ministério de Reino*, Maço 297, Caixa 398.

mercantil adaptado à actividade da oficina monetária. Contudo, contrariamente ao decreto de 2 de Outubro de 1769, onde se mencionava a existência de diversos livros –*Mestre, Diário* e livros Auxiliares– o de 1773 é omissivo em tais explicitações. Este decreto, aliás, apresenta dois temas fundamentais, um relacionado com o ouro remetido do Brasil para a Real Fazenda e outro correspondente aos direitos do cunho da moeda, isto é, aos direitos de brassagem e senhoriagem.

O primeiro dos temas ultrapassa a temática da escrituração contabilística, pois nele se explicita que "logo que o Tesoureiro da Casa da Moeda tiver feito reduzir a dinheiro ou moeda corrente as diferentes partidas de ouro em barra ou de ouro em pó e que o líquido produto ou valor intrínseco delas se achar *carregado no Livro da Receita Geral* [...] *faça as competentes entregas de dinheiro na Tesouraria do meu Real Erário*"³⁸. Esta disposição legislativa reflecte mais as urgências financeiras vividas pelo Estado do que inovação na forma de registo contabilístico do ouro pertencente ao Erário público. A forma de assentamento referida no citado decreto encontrámo-la já nos livros da *Receita Geral* desde princípios de setecentos.

Quanto aos direitos do cunho da moeda "e outros interesses das compras de ouro, prata, e cobre"³⁹ explicita-se que "sejão estes do mesmo modo carregados em Receita Diariamente *no livro para esse effeito destinado*, a medida que se fiser a liquidação do producto de cada partida dos ditos metaes, que se fundir, fabricar, e cunhar em moeda"⁴⁰. Constata-se assim, a inexistência de uma especificação dos livros a utilizar, apesar de estas determinações terem como consequência a alteração das designações daqueles que sugestivamente passaram a ser de *Entrada e Saída* do ouro, da prata ou do cobre e da *Receita e Despesa Geral*⁴¹.

Os livros designados de *Entrada e Saída* contemplam separadamente ouro, prata e cobre, assumindo-se como uma espécie de *Caixa* dos metais. Formalmente são escriturados em páginas contrapostas (ver Figura 3) e a partir deles pode acompanhar-se o percurso do metal entrado, aparecendo desde logo no registo das entradas explicitada a pertença ou a particulares ou ao Erário Régio⁴². No caso de serem particulares indica-se o nome e remete-se para os livros auxiliares de *Compras*, se forem pertença do Erário, e, sobretudo se o metal é o ouro, é declarada a sua origem - quinto, rendimento da Casa da Moeda do Rio de Janeiro, são algumas das proveniências possíveis. Neles se encontram o registo das partidas amoedadas com o respectivo valor intrínseco, a senhoriagem, os fortes ou febres. Balanços finais anuais são realizados no fim de cada livro, cumprindo-se assim uma das principais características do método das partidas dobradas (ver Figura 4). Os lançamentos são efectuados em fólhos seguidos por ordem cronológica, sendo todas as páginas escrituradas, e no final de cada lançamento faz-se a sua truncagem. A unidade dos registos contabilísticos continua a ser em valor os *réis*, em quantidade os *marcos, onças, oitavos e grãos*. Nos livros da *Receita e Despesa Geral* são escrituradas as receitas

³⁸ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 9º, fl. 251 e 251 vs., sublinhados nossos.

³⁹ Note-se esta explicitação em relação ao cobre.

⁴⁰ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 9º, fl. 251 e 251 vs., sublinhados nossos.

⁴¹ Estes livros têm como termo de abertura a data de 22 de Março de 1773, encontrando-se em branco o livro da *Ementa Principal* relativo ao ano de 1773.

⁴² Só a partir de 1773 esta diferenciação se revela clara em termos contabilísticos.

e despesas relativas à compra e venda de metais em fólhos de Deve e Haver, com remissão perfeita e articulação com os restantes livros, entre os quais os de *Entradas e Saídas* do ouro, da prata e do cobre, da *Despesa Geral* e das *Compras*. Os livros da *Receita e Despesa do Rendimento Próprio* são igualmente escriturados de acordo com o método mercantil, computando o rendimento líquido a ser entregue no Real Erário.

Figura 3. Escrituração em páginas contrapostas no Livro de *Entrada e Saída* do ouro (1773)

Usumus.

Das Saídas das mesmas Entradas consta haver sido em Ouro, em especie, dividido a ditos ramos corrente, e Provincial, como a baixo vai declarado

5923-7-5-18 5994811025

<p><i>At labor.</i></p> <p>Findo nos Paços das Casas Reais, e do da Real Fabrica das Sedas, na for- mada Ordens 175-4-3-28 176341659</p> <p>Emmoeda corr. port. 4.ª humna Toma da dita Contr. N.º 3 2-6-4-56 2711166</p> <p>Emmoeda corr. port. 2.ª Provincial, port. a Fazenda Real 4710-7-0-36452244618</p> <p>Em especie p.º Conductas 72-7-2-18 70001000</p> <p>Emmoeda corr. port. 2.ª do Rendi- m.º da casa pela Escrivilhaes. mil do anho precedido de 1772 18-4-1-00 14061334</p> <p>Emmoeda corr. port. 2.ª do Fundo da Casa 914-4-0-00 881631166</p> <p>Em especie que ficou em especie na casa do Escrivão, port. 2.ª armazem do Fundo 0-3-2-38 394791</p> <p>Em especie que ficou na casa do Escrivão, e que ficou como conta das Verbas na Saída da Entrada N.º 67, port. 2.ª do Fundo 28-2-6-14 27211291</p> <p style="text-align: right;"><u>5923-7-5-18 5994811025</u></p>	<p><i>In Ser.</i></p> <p>Das mesmas Saídas das referidas Entradas, consta haver em Ouro corrente nos Paços, e no mesmo marco e Ouro das ditas Casas Reais, e no mesmo marco, e Saída de prata, que se seguiu a cargo do Escrivão, e Receitas em seu respectivo livro por ordem de tempo futuro de 1774</p> <p><i>At labor.</i></p> <p>Emmoeda corr. port. 2.ª do Fundo da Casa 51-2-6-10 50941382</p> <p>Port. 2.ª do Rendimento proprio da dita ca- za no 2.º de Out. de 1769. Contr. n.º 80 8-4-0-54 817124</p> <p>Port. 2.ª do Fundo da Entrada N.º 4 0-1-6-48 -#</p> <p>Port. 2.ª do Esp. de Com. armazem da n.º 5 0-5-5-24 -#</p> <p style="text-align: right;">60-6-2-64 59111506</p> <p style="text-align: right;"><u>5984-6-0-10 5753921531</u></p> <p>Ha de diminuição no valor das joias, como consta da Re- cepção antecedente, e assim como Livro a 3168 0-0-0-00 111448</p> <p style="text-align: right;"><u>5984-6-0-10 5754031979</u></p>
--	--

M. de Sousa

Setenta e quatro e humos nesta Casa da Moeda, e Lido por

A opção pelos livros de *Entradas* e *Saídas* terá apresentado vantagens em relação ao livro *Mestre*, uma vez que permitia controlar as entradas e respectivos destinos dos metais. Aqueles livros justificam-se atendendo às características do processo produtivo na Casa da Moeda, pois apresentam contabilisticamente a conta dos metais em todas as suas fases de transformação. O livro *Mestre* sendo comparável a um conjunto de contas agregadas possibilitava uma observação mais fragmentada. Desconhece-se documentação sobre eventuais debates quanto à forma de registo contabilístico a adoptar na Casa da Moeda, mas o período de indefinição contabilística deve revelar a dificuldade inicial em compreender como proceder. Empresas especiais requerem contabilidades mais específicas e, provavelmente, Manoel Ignacio Bernardes de Araújo deveria tê-lo sugerido⁴³.

No domínio do aperfeiçoamento dos métodos contabilísticos é ainda neste período, e de acordo com o decreto de 21 de Agosto de 1778, que são extintas as propriedades dos ofícios de Provedor e de Escrivão da Receita e Despesa da Casa da Moeda. Pretendia-se com esta medida que tais lugares fossem ocupados por pessoas com ciência e prática no cálculo⁴⁴. No entanto, tal só foi explicitamente reconhecido em 1791⁴⁵. Os Escrivães da Fazenda deixam então de ser "filhos de bons Homens, e fieis, e de bom saber"⁴⁶ passando a ser os formados na Aula do Comércio.

Figura 4. Balanço final das saídas de ouro (1773)

Entrada
N. 12.

Hoje 6 Recebo do Tesoureiro da Casa da Moeda Sr. Antonio
Vieira de Sá, tres marcos de ouro, cinco e seis
grãos de ouro, um e meio de prata, e a ley a baixa declarada em
dada para os d. d. de Nova Ambrósia de Faria, e do
Sr. Amador de Sá, e do Sr. Joaquim de Sá e Moura, por
insinuaria de Aguiar Pedro de Almeida, e quem o d. d. de
João Antonio de Almeida, e quem o d. d. de João Antonio de Almeida, e quem
me o d. d. de Almeida em N. 7. 1773.

Haber

1773. 3. 7. o. 36 de Setembro de 22. 2. 4. a 98727 385

João Antonio de Almeida
João de Faria

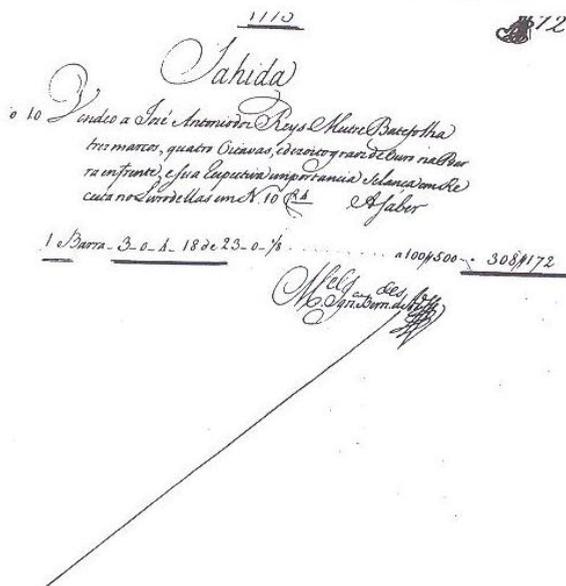
São Paulo de Janeiro, 17 de Setembro de 1773

⁴³ Em 1777, o Conselho da Fazenda reconhece que do excessivo trabalho que Manoel Ignacio Bernardes de Araújo tivera no ajustamento das contas, pois formalizara mais de trinta livros, "lhe sobreviera molestia muito grave que o impossibilitara de continuar a exercer o mesmo ofício" (Instituto dos Arquivos Nacionais Torre do Tombo, *Ministério de Reino*, Maço 297, Caixa 398).

⁴⁴ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 10º, fl. 98vs a 99vs.

⁴⁵ Decreto de 1 de Abril de 1791. Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 10º, fl. 102vs a 103vs.

⁴⁶ Arquivo da Casa da Moeda de Lisboa, *Registo Geral*, livro 10º, fl. 103.



3. Conclusão

Em Portugal, tal como em Castela, as necessidades financeiras do Estado justificaram a introdução de inovações contabilísticas, apesar de haver desfasamentos temporais na difusão destas inovações pelos diversos organismos públicos.

A Casa da Moeda de Lisboa, propriedade régia, alterou também as suas práticas contabilísticas, embora a transição do método das partidas simples para o das partidas dobradas se tivesse realizado de forma relativamente lenta.

O estudo realizado abrangeu o período entre 1686 e 1797 e demonstra a existência de três fases relativamente bem definidas. Uma primeira decorre entre 1686, data de publicação de um novo regimento na Casa da Moeda de Lisboa, e 1761. Neste período as partidas simples caracterizam toda a estrutura contabilística o que permitiu desvios ao Regimento, sobretudo no que se refere à escrituração dos livros. Por vezes, no momento da entrega do numerário aos particulares, não só os lançamentos eram realizados de forma provisória, como também não se encontravam presentes os oficiais legalmente exigidos. Partidas simples e fólhos não truncados terão permitido algumas fugas de registos. A partir de 1761 e até 1773, registam-se alterações que procuram utilizar, mas com dificuldades, o método mercantil. Será apenas a partir de 1773, e decorrente de uma legislação específica, que o método das partidas dobradas se aplica à organização que produzia moeda no reino. A introdução deste método contabilístico terá sido ligeiramente anterior em instituições régias existentes no Brasil. A Capitania da Bahia introduziu as normas da contabilidade pública em 1765, enquanto na Capitania do Rio

de Janeiro e na Tesouraria Geral da mesma cidade, o método terá sido implementado a partir de 1 de Janeiro de 1768⁴⁷.

Assim, apesar de 1761 marcar a aplicação do método mercantil à esfera pública através da sua introdução no Erário Régio, a simultaneidade na sua utilização não ocorreu. Apenas o estudo de outras instituições públicas portuguesas permitirá periodizar e confrontar de modo mais alargado as diversas práticas contabilísticas.

Bibliografia

- Anes, Rafael Donoso (1996). *Una contribución a la Historia de la Contabilidad: Análisis de las prácticas contables desarrolladas por la tesorería de la Casa de la Contratación de las Indias de Sevilla (1503-1717)*. Universidad de Sevilla.
- Bastien, Carlos (1991). "Para a história da Casa da Moeda de Lisboa- aspectos técnicos e organizativos da produção da moeda metálica". *Estudos de Economia*, XII (1), Out-Dez, pp 43-78.
- Cardoso, José Luís (1984). "Uma 'notícia' esquecida: o ensino da economia na Aula de Comércio". *Estudos de Economia*, V (1), pp 87-112.
- Dordio, Paulo (2001). "Medieval and early modern portuguese mints: Locations and buildings". In, I. Luoghi Della Moneta – *Le sedi delle zecche dall'Antichità all'Età Moderna*. Milano: Atti Del Convegno Internazionale.
- Estatutos da Aula do Commercio ordenados por El Rey Nosso Senhor, no capítulo dezaseis dos Estatutos da Junta do Commercio destes Reynos, e seus Dominios, e Alvará da sua confirmação*. Lisboa, 1759.
- Guerra, Luís Bivar "A administração e contabilidade dos colégios da Companhia de Jesus nos séculos XVII e XVIII". *Revista do Centro de Estudos Económicos*, 13, pp. 167-196.
- Martins, Everard (1960). *A Aula do Comércio (1759)*. Lisboa. Júlio César da Silva Gonçalves, *A Aula do Comércio* (Alocução proferida no Instituto Comercial de Lisboa), Lisboa.
- Mauro, Frédéric (1997). *Portugal, o Brasil e o Atlântico, 1570-1670*. Lisboa, 1997 (1988).
- Mendonça, Marcos Carneiro de (1968). *O Erário Régio no Brasil*. Rio de Janeiro.
- Oliveira, Aurélio de (1971-1972). "Elementos para a história dos preços na região bracarense (1680-1830)". *Bracara Augusta*, nº 25-26, pp 125-141.
- Oliveira, Aurélio de (1979). "Contabilidades monásticas e produção agrícola durante o Antigo Regime: os dizimos do Mosteiro de Santo Tirso, 1626-1821". *Actas do Colóquio de História local e regional*, Porto.

⁴⁷ Ver Marcos Carneiro de Mendonça, *O Erário Régio no Brasil*, Rio de Janeiro, 1968 e BNL/Fundo Geral, *Instroçções para a escripturação dos livros de Thezouraria desta Capitania. Methodo que se deve seguir na excripturação das contas da Fazenda Real desta Capitania do Rio de Janeiro, e na arrecadação da Thezouraria Geral estabelecida na mesma cidade do Rio de Janeiro, 1767, códice 10 632*.

- Pedreira, Jorge Miguel (1995). *Os homens de negócio da praça de Lisboa de Pombal ao Vintismo (1755-1822)*. Lisboa (dissertação de doutoramento policopiada).
- Peres, Damião (1964-1965). *História dos moedeiros de Lisboa como classe privilegiada*, 2 tomos. Lisboa: Ed. Academia Portuguesa de História.
- Quarta Inspeção sobre o Comércio Nacional* (s/ data).
- Ratton, Jacome (1992). *Recordações*. Lisboa: Fenda (1ª edição, 1813).
- Regimento que S. Magestade que Deos Guarde manda observar na Casa da Moeda*. Lisboa: Impressão de Theotonio Craesbeeck de Mello, Impressor da Casa Real, 1687.
- Sousa, Rita Martins de (2006). *Moeda e metais preciosos no Portugal Setecentista (1688-1797)*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Subtil, José (1993). "Os poderes do centro". In *História de Portugal*. José Mattoso (Dir.) e António Manuel Hespanha (Coord.), Volume 4, Lisboa: Estampa.
- Tomaz, Fernando (1988). "As finanças do Estado Pombalino, 1762-1776". In *Estudos e Ensaios em Homenagem a Vitorino Magalhães Godinho*. Lisboa: Livraria Sá da Costa editora.

Anexo

Estrutura organizacional da Casa da Moeda, segundo o Regimento de 1686

<u>Direcção</u>	Provedor
<u>Tesouraria</u>	Tesoureiro
<u>Contabilidade</u>	Escrivão da Receita Escrivão da Conferência Guarda Livros
<u>Controlo da Quantidade</u>	Fiel do ouro e ajudante Fiel da prata e ajudante Guarda do Cunho
<u>Controlo da Qualidade</u>	Juízes da Balança (2) Ensaiaadores (2) e ajudantes
<u>Fabricação</u>	Fundidor Abridor dos Ferros ou Cunhos Moedeiros (104)
<u>Auxiliares</u>	Serralheiro Porteiro Contínuo

DINÂMICAS E PROCESSOS DE INOVAÇÃO EM REGIÕES DO INTERIOR DE PORTUGAL: CASO DE ESTUDO

Maria Manuela Natário¹
m.natário@ipg.pt
Instituto Politécnico da Guarda

Carlos Roque de Almeida
calmeida@ubi.pt
Universidad de Beira Interior, Covilhã

fecha de recepción: 27/07/2011
fecha de aceptación: 23/09/2011

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la dinámica y los procesos de innovación en las regiones interiores del centro de Portugal buscando identificar los factores que estimulan la dinámica territorial de la innovación. La preocupación por la dinámica de la innovación ha sido objeto de varios estudios en el contexto de los sistemas regionales de innovación y, más recientemente, se encuadra en el desarrollo del Modelo "Triple Hélix" (Etzkowitz y Leydesdorff, 2000; Dzisah y Etzkowitz, 2009). Este modelo integra el estudio de la interacción entre las hélices para promover la innovación. El estudio empírico se centra en las empresas de tres distritos interiores de la zona Centro de Portugal (Castelo Branco, Guarda y Viseu). Desde el punto de vista de la metodología, para la realización del estudio se envió un cuestionario a las empresas de estos tres distritos y se ha utilizado la aplicación de análisis estadístico multivariante "k-means clustering" para detectar patrones de comportamiento de las empresas relativos a su dinámica de innovación respecto al perfil de la región en términos de innovación, al espíritu de iniciativa empresarial, a la cooperación con las instituciones de enseñanza superior y a la proactividad de las instituciones públicas. Para verificar las hipótesis propuestas se recurrió a aplicación de tests de comparación múltiple de valores medios para estudiar las características únicas de cada grupo.

¹ Instituto Politécnico da Guarda, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Departamento de Gestão e Economia, UDI (Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior), Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50, 6300- 559 Guarda (Portugal).

Palabras clave: Modelos de innovación; "Triple Helix"; Instituciones de educación superior-Empresas-Estado; Cooperación.

Abstract

The main objective of this paper is analysis the dynamics and processes of innovation in regions of interior centre of Portugal, seeking to identify factors that stimulate the territorial dynamics of innovation.

The dynamics of innovation has been the subject of several studies in the context of regional innovation systems and more recently has been considered in the Model "Triple Helix" (Etzkowitz and Leydesdorff, 2000; Dzisah and Etzkowitz, 2009). This model integrates the interaction between the helices to promote innovation. This empirical study includes three districts in Portugal (Castelo-Branco, Guarda and Viseu). The methodology consisted of a survey involving the companies in these districts and application of multivariate statistical analysis "*k-means clusters*" to detect their behavioral patterns within the region's profile in terms of dynamics of innovation, spirit of business initiative, cooperation with the higher education institutions and proactivity of public institutions. In order to verify the formulated hypotheses, we resorted to the application of *tests of multiple average differences* to assess the unique characteristics of each cluster.

Keywords: Innovation models; Triple helix; Higher education institutions-Firms-Government; Cooperation.

Resumo

O presente trabalho tem como objectivo analisar as dinâmicas e os processos de inovação em regiões do interior centro de Portugal, procurando identificar factores que estimulam a dinâmica territorial de inovação. A preocupação com as dinâmicas de inovação tem sido alvo de diversos estudos no âmbito dos sistemas regionais de inovação e mais recentemente tem sido enquadrada no desenvolvimento do Modelo "Triple Helix" (Leydesdorff e Etzkowitz, 2000; Dzisah e Etzkowitz, 2009). Este modelo integra o estudo da interacção entre as hélices para promover a inovação. O estudo empírico incide sobre as empresas de três distritos do interior centro de Portugal. Como metodologia foi realizado um questionário às empresas destes distritos e utilizou-se a aplicação da análise estatística multivariada "*k-means clusters*" para detectar padrões comportamentais das empresas relativamente à sua dinâmica de inovação e face ao perfil da região em termos de inovação, espírito de iniciativa empresarial, cooperação com as IES e proactividade das Instituições Públicas. Para verificar as hipóteses formuladas recorremos à aplicação de *testes de diferenças múltiplas de médias* para aferirmos as características únicas de cada cluster.

Palavras chave: Modelos de inovação; "Triple helix"; Instituições de Ensino Superior-Empresas-Estado; Cooperação.

1. Introdução

Entre os anos 50 e os anos 80 do século XX, as características e a natureza do processo de inovação, são dominadas por uma visão linear. A inovação resultava de um processo hierárquico e sequencial como referem Kline e Rosenberg (1986). Todavia o modelo linear encerra uma série de limitações uma vez que distorce a realidade do processo de inovação.

Rosenberg (1982) e Kline e Rosenberg (1986) argumentam que o processo de inovação é desencadeado na investigação fundamental, ou seja, pela criação de ciência. No entanto, nem sempre o processo de inovação é iniciado pela pesquisa. Com efeito a maioria das inovações aparecem da utilização e recombinação do conhecimento já disponível. Quando este se revela insuficiente na resolução dos problemas, que aparecem no processo de produção ou inovação, surge então a necessidade de investigação. Em determinadas circunstâncias, a investigação desencadeia a inovação, no entanto e mesmo nestes casos, a inovação tem que passar por uma fase de projecto e tem que ser conjugada com as necessidades do mercado, para poder ter sucesso comercial (Kline e Rosenberg, 1986).

O modelo linear de inovação é unidireccional, não tem em conta os inúmeros e complexos *feedbacks* entre as etapas do processo de inovação e não contempla o mecanismo que Lundvall 1992, designa por *forward* ou *backward linkages*. Face às críticas que o modelo linear de inovação encerra, Kline e Rosenberg (1986) propuseram o "*Chain-Linked Model*". Este modelo interactivo teve os seus seguidores teóricos na corrente evolucionista da inovação, tais como Fagerberg (1994), Freeman (1988), Lundvall (1992), entre outros, que vieram confirmar que as formas de relacionamento entre investigação e actividade económica são múltiplas e o processo de inovação é contextualizado como sendo interactivo e multidireccional.

No estudo da inovação na economia ganhou bastante popularidade a abordagem dos sistemas de inovação. Os Sistemas de inovação representam uma abordagem para estudar a inovação como uma parte endógena da economia (Edquist, 2001). Esta abordagem reflecte a análise e argumentos relativos às dinâmicas de inovação e procura entender as várias características que criam capacidades de inovação. A maior preocupação é saber como se pode formular um efectivo cenário nacional de actores de inovação e como motivar os fluxos de informação entre eles de forma a gerar e apropriar efectivamente inovação.

A conceptualização dos sistemas de inovação de Lundvall (1988, 1992) realça o conhecimento interactivo, as interacções económicas, a troca de relações e a estrutura institucional e social, dentro e em torno destas relações económicas. Mas a abordagem dos sistemas de inovação também pretende a descrição, a compreensão, a exposição do processo de inovação bem como, todos os factores importantes que influenciam e são decisivos para a inovação, como se pode ver em Edquist (1997).

No estudo das dinâmicas regionais de inovação assume particular importância a abordagem dos Sistema de Inovação e o mais recente a abordagem do modelo "Triple

Helix". Segundo este modelo, a inovação constitui o motor do desenvolvimento económico dos países, empresas e regiões e a interacção entre as Instituições de Ensino Superior -Empresas-Estado (hélices) assumem um importante papel no processo de inovação (Etzkowitz e Leydesdorff, 1997). As Instituições de Ensino Superior (IES) são a hélice capaz de empreender iniciativas de desenvolvimento socioeconómicas conjugando o ensino e a investigação com o preenchimento de lacunas existentes entre as empresas, a descoberta e a aplicação através de interacções, ligações e colaborações entre os diversos intervenientes (Kothari e Minogue, 2002). O Estado e a sua actuação política na inovação justificam-se pela existência de falhas de mercado e também para promover o sistema nacional ou regional de inovação.

Face ao exposto, o presente trabalho tem como objectivo analisar as dinâmicas e os processos de inovação em regiões do interior centro de Portugal, procurando identificar factores que estimulam a dinâmica territorial de inovação. Fundamentalmente, pretende-se analisar, sob a perspectiva das empresas, a dinâmica de inovação articulada com o desempenho do Modelo "Triple Helix" (MTH) e com a existência ou não de interacção entre as três hélices e quais os tipos de colaboração de referência. O objectivo final é reflectir e identificar os elementos e os factores que influenciam a dinâmica de inovação. O estudo empírico incide sobre as empresas do interior centro nomeadamente de Castelo Branco, Guarda e Viseu.

O trabalho encontra-se estruturado em 5 pontos. No ponto dois efectua-se uma breve revisão bibliográfica e definem-se as hipóteses a testar. Posteriormente, no ponto três descreve-se a metodologia a utilizar e no ponto quatro analisam-se os resultados alcançados. Por fim, no ponto cinco apresentam-se as considerações finais.

2. Revisão de literatura e hipóteses

Na dinâmica territorial de inovação e no centro do processo de inovação estão as empresas e as outras hélices (Estado e IES) e o conceito de circulação "Triple Helix" (Dzisah e Etzkowitz, 2009). Esta dinâmica está relacionada com o tipo, objetivos e fontes que levam a inovar. Os obstáculos e dificuldades poderão ser minimizados através da interacção e cooperação com as IES, que poderão proporcionar benefícios quer para as empresas, quer para as próprias IES. O fluxo e interacção entre estas hélices permitirão às empresas o acesso a recursos especializados e novos conhecimentos e às IES a obtenção de conhecimentos práticos, de recursos financeiros e a realização da função social.

A interligação entre as hélices e o processo de cooperação para a inovação geram benefícios, quer para as Instituições de Ensino Superior, quer para as Empresas (Segatto e Mendes, 2001). Para as Instituições de Ensino Superior, a interacção e cooperação conduzem aos seguintes benefícios:

- Realização da função social da universidade;
- Obtenção de conhecimentos práticos sobre os problemas existentes;
- Incorporação de novas informações nos processos de ensino e investigação;
- Obtenção de recursos financeiros adicionais;

- Obtenção de recursos materiais adicionais;
- Prestígio para o pesquisador;
- Divulgação da imagem da universidade.

Para as empresas os benefícios mais importantes são:

- Acesso aos recursos humanos altamente qualificados das universidades;
- Resolução de problemas técnicos que geraram a necessidade da pesquisa;
- Redução de custos e riscos envolvidos em projectos de Investigação e Desenvolvimento (I&D);
- Acesso a novos conhecimentos desenvolvidos no meio académico;
- Identificação de alunos para recrutamento futuro.

Assim as IES assumem um papel importante no desenvolvimento regional, uma vez que estas instituições são consideradas a hélice capaz de empreender iniciativas de desenvolvimento socioeconómico, harmonizando as suas funções básicas que são o ensino e a investigação, com a função de incubadoras (Vang-Lauridsen *et al.*, 2007). Além disso, assumem-se com capacidade de preencher o vazio que possa existir de conhecimento, bem como de intermediárias na colaboração entre os actores intervenientes no processo de inovação.

O modelo “Triple Helix” evidencia também o papel do Estado como elemento catalisador na promoção da justiça transparente, da cooperação, do apoio logístico e acesso a informação, bem como no investimento à inovação e na definição e adopção de legislação que estimulem a inovação. Esta hélice pode ainda assumir um papel importante no estabelecimento da equidade territorial através dos benefícios fiscais que proporciona às empresas e instituições inovadoras. O Estado, no âmbito do modelo de inovação “Triple Helix”, é uma hélice importante na complementaridade dos actores Empresas e IES para o desenvolvimento e competitividade regional (Alberto e Ferreira, 2010).

Deste modo, a dinâmica territorial de inovação depende de atitudes pró-activas, requerendo fortes ligações entre as três esferas sob a forma de cooperação, que pode assumir várias modalidades de colaboração. Neste processo é importante encontrar o parceiro ideal (IES, associações empresariais, entre outros) sendo possível encontrar diversas formas de interligação nos espaços de inovação. Estes espaços são assim encarados como dinamizadores da cooperação contribuindo para estimular a inovação. No contexto da “Triple Helix” a dinâmica dos espaços de inovação (Etzkowitz, 2002) deve ser encarada a nível internacional, nacional e regional. Ao nível regional, a sobreposição das esferas entre a IES-Empresas-Estado permite a interactividade de conhecimento, o consenso e os espaços de inovação.

Tendo em conta os pressupostos teóricos anteriormente expostos podem-se apontar as seguintes dimensões ou grupos de factores que influenciam a dinâmica de inovação: o tipo de inovação e os objectivos da empresa para inovar; a interacção entre as três hélices no âmbito do MTH e a cooperação; e as formas de colaboração e a actuação nos espaços de inovação. Assim, as dinâmicas de inovação são condicionadas pelas características específicas de cada território ou região assente nestas dimensões.

A primeira hipótese deste trabalho procura salientar a influência sobre a dinâmica de inovação do comportamento das empresas tendo em conta os principais tipos de inovação adoptados e os motivos ou razões para inovar. As empresas são o elemento central do MTH e a sua atitude mais pró-activa ou mais reactiva em matéria de inovação origina dinâmicas de inovação das regiões mais ou menos positivas. O processo pelo qual as empresas inovam é amplo (Nelson e Rosenberg, 1993) e vai para além das actividades de I&D, inclui melhorias contínuas na concepção e qualidade dos produtos, nas mudanças na organização e nas rotinas de gestão, na criatividade, no marketing e ainda alterações nos processos de produção para diminuir os custos, para melhorar a eficiência e assegurar o crescimento sustentado (Mytelka e Farinalli, 2000).

Além disso, o tipo de inovação mais radical ou mais incremental também denuncia a atitude mais pró-activa ou mais reactiva da empresa em matéria de inovação. A maioria das empresas não realizam inovações radicais mas todas podem fazer inovações incrementais (Fagerberg, 2004). As inovações incrementais podem resultar de uma aprendizagem informal realizada no dia-a-dia laboral e podem ocorrer quando as empresas adoptam e utilizam novos produtos, novos processos ou novas formas de organização desenvolvidos por terceiros, que elas adaptam às suas necessidades.

Relativamente aos objectivos que estiveram subjacentes ao desenvolvimento da introdução de inovações existem diferenças significativas nas empresas. De acordo com os diferentes inquéritos comunitários à inovação (CIS) as empresas inovam para melhorar a sua rentabilidade e/ou as vendas, para aumentar a satisfação do cliente, para melhorar a imagem, para expandir os seus negócios ou então para melhorar a comunicação ou a partilha de informação dentro da empresa ou com outras empresas/instituições ou por adopção voluntária em implementação de boas práticas ambientais. Os objectivos para inovar diferem de empresa para empresa, consoante o sector, o tamanho e a sua disposição para inovar (Conceição e Ávila, 2001; Natário *et al.*, 2006). Tendo em conta estas considerações estabeleceu-se como primeira hipótese:

H1: O tipo de inovação introduzido e os objectivos das empresas para inovar influenciam a dinâmica empresarial de inovação

A inovação está enraizada nos processos de aprendizagem interactiva (Andersen *et al.*, 2002). A aprendizagem interactiva é um processo que tem lugar quando os agentes interagem com outros agentes para criar, desenvolver e trocar conhecimento, informação e outros recursos. Assim, a segunda hipótese, partindo do modelo "Triple Helix", procura analisar o relacionamento interactivo entre as três hélices para fomentar o processo de inovação. As três hélices (Empresas, Estado e Instituições de Ensino Superior), estão entrelaçadas e interagem entre si transferindo conhecimento eficiente, identificando e aumentando a aplicabilidade das descobertas científicas (Etzkowitz e Leydesdorff, 2000), estimulando a inovação e a dinâmica territorial de inovação. O coração da inovação e do desenvolvimento económico está no conceito de Circulação "Triple Helix" e a interacção do modelo é o fluxo de sangue (Dzisah e Etzkowitz, 2009). Através das artérias é dinamizado o sistema circulatório nas esferas do "Triple Helix", a redução dos bloqueios de interacção aumenta o movimento dentro e entre as esferas institucionais e desta forma o aumento das oportunidades para o desenvolvimento socioeconómico sustentável.

Os elementos críticos de circulação “Triple Helix” são as pessoas, as ideias e as inovações, que auto-geram uma dinâmica de desenvolvimento baseado em recursos intangíveis (Dzisah e Etzkowitz, 2008). As hélices encandeiam-se entre si na promoção do processo de inovação através de um conjunto de comunicações, redes e organizações requerendo reorganização no sentido de dar correspondência às necessidades de cada um e de acordo com os recursos existentes (Dzisah e Etzkowitz, 2009). A interacção e a cooperação para inovar, entre os vários actores de um território, produzem benefícios, quer para as Instituições de Ensino Superior, quer para as Empresas (Segatto e Mendes, 2001) e podem ser condicionados pelo comportamento do Estado.

A função do Estado vai além do tradicional papel de correcção das possíveis falhas de mercado, engloba o desenvolvimento de diversos instrumentos que possam favorecer a capacidade de inovação de um país ou região e de políticas de promoção da inovação (Busom, 1999). O Estado deve intervir ao nível dos direitos de propriedade, para garantir retorno aos investidores (McFetridge, 1995). É importante também a intervenção do Estado quer ao nível dos subsídios ou de outras formas de apoio de inovação: benefícios fiscais, bonificações de juros, garantias públicas em condições favoráveis; quer proporcionando investigação aplicada; quer ainda definindo e disciplinando as regras de concorrência, as compras públicas e as formas de aceder a estes auxílios. Face a estas considerações estabeleceu-se a seguinte hipótese:

H2: A interacção entre as três hélices do modelo “Triple Helix” influencia a dinâmica inovação

A cooperação é fundamental e um veículo eficaz para estimular o desenvolvimento de processos de inovação empresarial e territorial (Lundvall, 1992; Edquist, 1997; Bramanti, 1999; Vang-Lauridsen *et al.*, 2007). As relações em rede de cooperação facilitam a produção e transmissão do fluxo de conhecimento, permitem a partilha de risco associado ao processo de inovação (Verspagen e Fagerberg, 2009), determinam a performance inovadora das empresas e influenciam o processo territorial de inovação.

A adopção de diversas formas ou tipologias de colaborações (relações pessoais formais e informais, o envolvimento de uma Instituição de Intermediação, acordos formais com ou sem objectivos definidos e acordos com objectivos estratégicos de longo prazo) (Segatto e Mendes, 2001) influencia os desempenhos das diferentes hélices na dinâmica de inovação.

No âmbito das relações de cooperação entre empresas e as Instituições de Ensino Superior, Plonski (1999) apresenta exemplos de iniciativas que facilitam e permitem a sua concretização:

- Participação de empresários no conselho de administração das universidades, já possível pelo RJIES (Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior) e de docentes nos órgãos sociais das empresas;
- Visitas de directores das IES às empresas;
- Destaque a empresários que promovam a inovação e a cooperação com as IES;
- Mesas-redondas para discussão;
- Encontros para intercâmbio de informações;
- Sistematização e suporte à contratação de estagiários;

- Estágios de professores nas empresas;
- Investigações tecnológicas em parceria;
- Parceria de suporte financeiro para o desenvolvimento de teses;
- Serviço de resposta rápida de informação tecnológica e de consultorias técnica ou de gestão;
- Implantação e gestão de núcleos de desenvolvimento de tecnologia em parceria;
- Partilha de equipamentos, cedidos pela empresa à universidade;
- Actividades com ex-alunos que estão em actividade nas empresas;
- Utilização do estágio, enquanto disciplina, como meio de troca de informações;
- Pólos, parques tecnológicos e incubadoras;
- Programa de gestão tecnológica;
- Programa de educação contínua;
- Cursos de extensão e cursos extraordinários;
- Programas de educação à distância.

No desenvolvimento do processo de inovação, segundo Etzkowitz (2002), os espaços de inovação assumem um papel relevante, envolvendo três estádios ou espaços: de conhecimento, de consenso e de inovação. No espaço de Conhecimento, as diferentes hélices trabalham para melhorar as condições locais de inovação, relacionando o Investimento e o Desenvolvimento com outras actividades relevantes. No espaço de Consenso, as ideias e as estratégias são geradas no MTH a partir dos múltiplos e recíprocos relacionamentos entre as hélices. Finalmente, no espaço Inovação o objectivo é articular consenso e trazer novos actores tais como empresas de capital de risco, aconselhamento de negócios, assistência técnica e financiamento para a criação de novas empresas.

Os espaços de inovação envolvem formas de interligação entre os actores de inovação destacando-se o apoio ao associativismo, o financiando de projectos que fomentem a cooperação entre as empresas locais e a identificação de novos canais de distribuição dos seus produtos no mercado, as compras comuns a fornecedores, a participação em Feiras e Exposições, a realização de Feiras Locais, a publicidade conjunta, a promoção externa, os estudos de mercado, as marcas e as denominações de origem, entre outras (Lamas, 2007). Os espaços de inovação geram interactividade de conhecimento e consenso e são promotores de processos de inovação e de desenvolvimento económico e regional. A terceira hipótese foi então formulada como:

H3: A forma de colaboração e a participação em espaços de inovação influenciam a dinâmica de inovação

3. Metodologia

Com este estudo pretende-se analisar as dinâmicas e os processos de inovação em regiões do interior centro de Portugal, procurando identificar factores que estimulam a dinâmica territorial de inovação. Como parte integrante do estudo foi efectuado um inquérito por questionário. A população do estudo contempla todas as empresas com

endereço electrónico dos Distritos de Castelo Branco, Guarda e Viseu². Saliente-se que nestes três distritos estão sedeadas quatro IES, uma universidade (UBI- na Covilhã) e três Institutos Politécnicos (IPCB, IPG e IPV). Os referidos distritos estão afastados dos grandes centros urbanos do litoral e apresentam algumas semelhanças como a debilidade estrutural relacionada com o despovoamento, o envelhecimento demográfico e com a fragilidade do tecido económico e social. Deste modo, poderão ter um comportamento em termos de inovação mais semelhante do que comparando com os grandes centros urbanos do litoral como Lisboa ou Porto.

Os dados foram recolhidos através de respostas “online” ao questionário via correio electrónico, durante os meses de Julho a Novembro de 2010. A amostra é constituída por 47 inquiridos. Saliente-se que é uma amostra pouco representativa e por isso os resultados e as conclusões que a seguir se apresentam devem, de alguma forma, ser encarados com prudência.

Para explorar as relações entre os factores e a dinâmica empresarial de inovação, decidiu-se utilizar uma técnica estatística, descritiva e inferencial, denominada *análise de cluster* e consequentemente *testes de diferenças múltiplas de médias*, para verificar as hipóteses formuladas e aferir as características únicas de cada *cluster*.

4. Tratamento dados e discussão dos resultados

A amostra deste estudo é constituída por 47 empresas, que responderam ao inquérito, e que estão repartidas, pelos 3 distritos em análise, da seguinte forma: 38% pertencem, respectivamente, ao distrito de Castelo Branco e da Guarda e 24% ao distrito de Viseu. Das empresas inquiridas a grande maioria são empresas com actividades no sector dos serviços (60%). À indústria e à construção coube, respectivamente, 15% da amostra, seguindo-se o sector do comércio com cerca de 6% e, por fim, o sector da agricultura, pecuária, silvicultura ou pescas representa cerca de 4% das empresas inquiridas (Anexo A1).

Na amostra de empresas predominam as que têm mais de cinco anos. De salientar que Castelo Branco é o Distrito que tem maior percentagem de empresas mais jovens e Guarda o que tem maior percentagem de empresas mais antigas (Anexo A2). Relativamente ao tamanho das empresas da amostra verifica-se (Anexo A3) que a grande maioria (45%) têm menos de 10 trabalhadores, 30% das empresas inquiridas têm entre 11 a 49 trabalhadores e apenas 2 % têm mais de 250 trabalhadores.

Em termos de amostra utilizada neste estudo pode efectuar-se uma comparação com a amostra de empresas utilizada para realizar o CIS 2008, para verificar se existem desvios entre as duas e se a mesma é representativa da realidade. Assim pode-se concluir que no CIS 2008 a amostra é constituída a grande maioria por empresas da indústria (61%) e pelos serviços (39%). Quanto à dimensão das empresas os desvios são menores, 2,86%

² Das empresas obtidas da base de dados do INE que dispunham de correio electrónico 201 empresas pertencem ao distrito de Castelo Branco, 149 ao distrito da Guarda e 362 dizem respeito ao distrito de Viseu.

de empresas da amostra têm mais de 250 trabalhadores e 16% têm 50-249 trabalhadores (na amostra deste estudo representam 23%).

Analisando o tipo de inovação introduzido pelas empresas nos últimos 3 anos (Quadro 1) verifica-se que apenas 30% delas introduziram novos produtos, sendo o distrito de Castelo Branco o mais representativos com 39%, seguido de Viseu com 27% das respostas positivas. Ao nível da introdução de melhoria de produtos (inovação incremental), 28% das empresas responderam que introduziram este tipo de inovação, continuando Castelo Branco a destacar-se pela positiva e neste caso Viseu a destacar-se pela negativa.

Podemos também constatar que as empresas inquiridas apostaram menos na inovação de processos do que nos tipos de inovação. O Distrito de Viseu foi o que registou maior percentagem de empresas com introdução de inovação de processos por oposição a Castelo Branco. Ao nível de reorganização da gestão e do trabalho apenas, respectivamente, 17% e 19% das empresas introduziram este tipo de inovações.

Quadro 1. Tipo de Inovação introduzido pelas Empresas nos últimos 3 anos

Tipo de inovação (%)	Castelo Branco		Guarda		Viseu		Total	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Novos Produtos	39	61	22	78	27	73	30	70
Melhoria Produtos	39	61	22	78	18	81	28	72
Processos	6	94	33	67	36	64	23	77
Reorganização da Gestão	17	83	17	83	18	82	17	83
Reorganização Trabalho	33	67	11	89	9	91	19	81
Sistema de Informação	33	67	39	61	45	55	40	60
Marketing	17	83	0	100	0	100	6	97
Inovação Ecológica	6	94	22	78	18	82	15	85

Quanto à introdução de inovações nos sistemas de informação, cerca de 40% das empresas referiram que investiram neste tipo de inovação, provavelmente sob a forma de computadores. A aposta em inovações em Marketing, também não é uma realidade para as empresas em análise e só Castelo Branco registou este tipo de inovação. Todavia, por oposição, a introdução de inovação Ecológica, começa já a fazer parte das preocupações das empresas, quer seja o resultado de legislação quer de iniciativa própria.

Estes dados não são muito díspares dos registados a nível nacional no CIS 2008 mas evidenciam um comportamento contrário, salientando-se que 34% das empresas realizaram inovação de produto e 42% inovação de processo. Relativamente à inovação organizacional e de marketing, respectivamente com 37% e 31% da amostra, constata-se uma realidade diferente principalmente em termos de marketing.

Em termos de dificuldades sentidas pelas empresas para inovar (Quadro 2), os principais obstáculos apontados são a falta de financiamento (19%), a reduzida dimensão de

mercado e a falta de pessoal qualificado (respectivamente com 13%), a falta de apoio governamental e os riscos elevados (respectivamente com 12%). Apesar da ausência de parcerias com as IES podemos verificar que as empresas não entendem a burocracia com estas instituições (3%), nem a duração dos projectos (1%) ou mesmo a localização geográfica (5%), como factores inibidores para o investimento em inovação.

Quadro 2. Obstáculos ao investimento em inovação

Obstáculos ao investimento em inovação	Respostas positivas	%
Riscos elevados	9	12,33%
Falta de informação	8	10,96%
Falta de pessoal qualificado	10	13,70%
Reduzida dimensão de mercado	10	13,70%
Ausência de parceiros	6	8,22%
Falta de financiamento	14	19,18%
Burocracia das Instituições de Ensino Superior	2	2,74%
Apoio governamental	9	12,33%
Localização geográfica	4	5,48%
Duração dos projectos	1	1,37%
Diferença de nível de conhecimento	0	0,00%

Para analisar as dinâmicas e os processos de inovação escolheram-se como variáveis o registo de patentes, a contribuição de uma IES para o processo de inovação, a avaliação da colaboração com uma IES, os investimentos públicos obtidos para financiar processos de inovação nos últimos 5 anos, a introdução de inovação e a introdução de inovação sem colaboração das IES nos últimos 3 anos. A utilização da metodologia da análise de *clusters* mostrou-se adequada e as variáveis de realização de objectivos utilizadas para classificar as empresas foram todas significativas para a solução encontrada, como podemos verificar pelos resultados da análise ANOVA, constantes do Quadro 3.

Quadro 3. Análise ANOVA

	Mean square	df	Mean square	df	F	Sig.
A empresa registou patentes nos últimos 5 anos	3,903	2	,373	44	10,467	,000
Contribuição de uma Instituição de Ensino Superior para o processo de inovação	11,622	2	,446	44	26,082	,000
Avaliar a colaboração com uma IES	11,550	2	,558	44	20,692	,000
A empresa obteve nos últimos 5 anos investimentos públicos para financiar processos de inovação	1,376	2	,184	44	7,472	,002
Introdução de Inovação	1,993	2	,149	44	13,356	,000
A empresa introduziu nos últimos 3 anos inovação sem IES	1,656	2	,182	44	9,102	,000

A aplicação da análise de *clusters* permitiu distinguir 3 padrões comportamentais das empresas relativamente à dinâmica de inovação (Quadro 4). O *cluster* 1 onde os

resultados obtidos em termos de dinâmica de inovação são a um nível médio, pode ser caracterizado por ter uma atitude activa em termos de inovação e cooperação, o *cluster* 2 constituído pelas empresas com melhores resultados na dinâmica de inovação, é qualificado por ser pró-activo em termos de inovação e o *cluster* 3 é classificado por ter ausência de inovação e uma atitude negativa em termos de cooperação. O *cluster* 1 é constituído por 25 empresas, o *cluster* 2 por 10 empresas e o *cluster* 3 por 12 empresas.

Quadro 4. Constituição dos *Clusters*

<i>Centros de Clusters Finais</i>	Cluster		
	1	2	3
	N=25	N=10	N=12
A empresa registou patentes nos últimos 5 anos	0	1	0
Contribuição de uma Instituição de Ensino Superior para o processo de inovação	4	4	2
Avaliar a colaboração com uma IES	4	2	2
A empresa obteve nos últimos 5 anos investimentos públicos para financiar processos de inovação	0	1	0
Introdução de inovação	1	1	0
A empresa introduziu nos últimos 3 anos inovação sem IES	1	1	0

Para interpretar o modo como se estabeleceu a relação entre as variáveis explicativas e a variável dependente, da dinâmica de inovação, recorreu-se à análise das diferenças de médias dos grupos.

Relativamente aos tipos de inovação, pode-se constatar que o grupo 2 mais pró-activo destaca-se dos grupos 1 e 3 (Quadro 5). A dinâmica empresarial de inovação está associada à introdução de novos produtos, no qual se verifica que os grupos 2 e 3 apresentam melhores valores que o grupo 1, e à introdução de inovação em Marketing, com o grupo 2 a destacar-se dos restantes.

Quadro 5. Diferenças de Médias entre Grupos – Tipos de Inovação

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Average Difference
Inovação_melhoria_Produtos	,628	2	,314	1,573	,219	
Inovação_novos_produtos	1,403	2	,702	3,663	,034	2,3>1
Inovação_Processos	,099	2	,049	,261	,771	
Inovação_Reorganização	,262	2	,131	,903	,413	
Inovação_Reog_Trabalho	,420	2	,210	1,347	,270	
Inovação_sist_informação	,159	2	,080	,314	,732	
Inovação_Marketing	,709	2	,354	7,422	,002	2>3,1
Inovação_Ecológica	,497	2	,249	2,004	,147	

As diferenças entre os grupos são significativas para os objectivos que levam as empresas a inovar. Neste caso, verificamos que as empresas do grupo 1 elegem a melhoria da comunicação como sendo o principal objectivo que as levou a inovar. No entanto, não se verificaram diferenças significativas entre os grupos nos seguintes objectivos para inovar: aumento da rentabilidade, aumento das vendas, melhoria da imagem e adopção para a implementação de boas práticas ambientais (Quadro 6).

Quadro 6. Diferenças de Médias entre Grupos - Objectivos para Innovar

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Average Difference
Aumento da rentabilidade	,646	2	,323	1,486	,237	
Aumento das vendas	,744	2	,372	1,620	,209	
Satisfação do cliente	,678	2	,339	1,348	,270	
Melhoria da imagem	,310	2	,155	,789	,460	
Melhorar a comunicação	,674	2	,337	3,252	,048	1>3,2
Adopção voluntária de práticas ambientais	,208	2	,104	1,075	,350	

No que respeita à interacção com as outras duas hélices do MTH em relação à interacção com as IES e a dinâmica de inovação, observa-se também um pequeno número de diferenças entre os *clusters* (Quadro 7). As empresas que integram o *cluster* 1, por oposição às do *cluster* 2 e 3, são as que evidenciam uma maior facilidade de cooperação com as IES. Todavia as empresas do *cluster* 2, mais pró-activo, são as que mais interagem com as IES para aceder a estudos de mercado especializados. Saliente-se que o maior distanciamento das IES, verificada no *cluster* 3, influencia de forma negativa os canais de comunicação, conduzindo a menor cooperação e a menores relações em rede e por conseguinte condiciona negativamente a dinâmica empresarial de inovação.

Quadro 7. Diferenças de Médias entre Grupos - Interacção com as IES benéficas das Empresas

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Average Difference
Facilidade de cooperação com as Instituições de Ensino Superior	6,353	2	3,177	5,486	,007	1>3,2
Introdução de novos produtos	,081	2	,040	,302	,741	
Melhoria dos processos de produção/inovação	,599	2	,300	1,211	,308	
Acesso aos recursos altamente qualificados das Instituições de Ensino Superior	1,155	2	,577	2,399	,103	
Resolução de problemas técnicos que geraram a necessidade de pesquisa	,388	2	,194	1,367	,266	
Redução de custos e riscos envolvidos em projectos de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)	,106	2	,053	,299	,743	
Acesso a novos conhecimentos desenvolvidos no meio académico	1,050	2	,525	2,296	,113	
Acesso a estudos de mercado especializado:	,957	2	,479	4,925	,012	2>3,1

Do ponto de vista das empresas, estas entendem que as IES têm mais benefícios se houver interacção principalmente porque acedem a conhecimentos práticos sobre problemas existentes (Quadro 8). Neste caso, continuam a ser os grupos 2 e 1, os mais inovadores, que registam diferenças significativas e consideram haver ganhos para as IES resultantes da interacção destas com as empresas.

Quadro 8. Diferenças de Médias entre Grupos – Interacção e benefícios das IES

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Average Difference
Realização da função social das Instituições de Ensino Superior	,099	2	,049	,261	,771	
Obtenção de conhecimentos práticos sobre problemas existentes	1,136	2	,568	2,754	,075	2,1>3
Incorporação de novas informações aos processos de ensino e investigação	,194	2	,097	,464	,632	
Obtenção de recursos financeiros adicionais	,099	2	,049	,261	,771	
Prestígio para o investigador	,424	2	,212	,895	,416	
Divulgação da imagem das Instituições de Ensino Superior	,942	2	,471	1,926	,158	

Em relação à interacção com o Estado, a outra hélice do modelo “Triple Helix”, as diferenças entre os *clusters* são significativas particularmente aos níveis do financiamento em subsídios para a inovação e I&D, através dos benefícios fiscais para actividades de inovação na empresa e na redução da burocracia (Quadro 9). O padrão é idêntico ao já observado anteriormente, em que o *cluster 2* se destaca dos restantes por ter uma maior interacção com o Estado para obter financiamento e benefícios fiscais para a inovação e actividades I&D, e desta forma sente menor necessidade de redução da burocracia.

Quadro 9. Diferenças de Médias entre Grupos – Interacção com o Estado

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Average Difference
Financiamento directo (subsídios) para inovação e I&D	1,498	2	,749	6,413	,004	2>1,3
Benefícios fiscais (em sede de IRC) para actividades de inovação na empresa	1,396	2	,698	4,074	,024	2,1>3
Redução da burocracia (governo electrónico)	1,538	2	,769	3,315	,046	1>3>2
Promoção dos produtos da região	,262	2	,131	,903	,413	
Apoio logístico (infra-esturas básicas)	,766	2	,383	2,370	,105	
Funcionamento transparente da justiça	,019	2	,009	,429	,654	

As formas de colaboração entre as empresas e as Instituições de Ensino Superior que mais influenciam a dinâmica de inovação são os estudos de investigação, a formação de empregados e a contratação de estagiários. Na linha de actuação anterior, o *cluster 2*, o mais pró-activo e com melhor dinâmica de inovação, é aquele que continua a registar melhores valores nestas variáveis aludindo ter uma maior propensão para cooperar (Quadro 10).

Quadro 10. Diferenças de Médias entre Grupos – Formas de Cooperação

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Average Difference
Prestação de serviços	,022	2	,011	,063	,939	
Estudo de investigação	,491	2	,246	2,719	,077	2,3>1
Formação de empregados	,600	2	,300	4,311	,020	2,1>3
Utilização de equipamentos	,169	2	,084	1,404	,256	
Contratação de estagiários	1,212	2	,606	4,005	,025	1,2>3
Apoio a consultoria	,079	2	,039	1,924	,158	
Patrocínio e reestruturação de cursos	,055	2	,027	,649	,527	

As diferenças entre os grupos são significativas também para os espaços de inovação particularmente em termos de participação em feiras e exposições. Neste caso é o grupo 1, com uma atitude média em termos de inovação a destacar-se dos outros grupos com melhores resultados (Quadro 11).

Quadro 11. Diferenças de Médias entre Grupos –Espaços de Inovação

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	Average Difference
Compras comuns a fornecedores	,377	2	,189	1,709	,193	
Assistência a feiras e exposições	1,461	2	,731	3,423	,042	1>3,2
Realização de feiras locais	,106	2	,053	,299	,743	
Publicidade conjunta	,232	2	,116	,795	,458	
Promoção externa	,191	2	,096	,985	,382	
Estudos de mercado	,075	2	,037	,895	,416	

Os métodos quantitativos permitiram desenhar perfis comportamentais das empresas em termos de dinâmica de inovação e encontrar maior ou menor proximidade entre esses padrões. Tendo em conta os perfis encontrados, é possível inferir que as condições que estão associadas a uma atitude mais activa e pró-activa em termos de inovação e, por conseguinte, à melhor dinâmica de inovação são:

- os diferentes tipos e objectivos das empresas para inovar nomeadamente ao nível da introdução de novos produtos e de inovação em marketing e quando procuram melhorar a comunicação (hipótese 1);
- a facilidade de cooperação com as IES e a interacção com as IES produzindo benefícios para as empresas em termos de acesso a estudos de mercado especializados e para a IES na obtenção de conhecimentos práticos sobre problemas existentes (hipótese 2);
- a interacção no âmbito do modelo “Triple Helix” com o Estado, em termos de financiamento directo através de subsídios para a inovação e I&D, de benefícios fiscais, para actividades de inovação e quando há redução de burocracia (governo electrónico) (hipótese 2);
- os diversos tipos de colaboração com as IES adoptados pelas empresas sob a forma de estudos de investigação, a formação de empregados e a contratação de estagiários (hipótese 3);
- a maior participação em espaços de inovação sob a forma de participação e assistência a feiras e exposições (hipótese 3).

5. Considerações finais

Neste trabalho procurou-se analisar os factores que influenciam a dinâmica de inovação das Empresas dos distritos de Castelo Branco, Guarda e Viseu, tendo em conta o modelo “Triple Helix” (Leydesdorff e Etzkowitz, 1996). Este modelo realça a interacção entre Instituições de Ensino Superior-Empresas-Estado no processo de inovação e desenvolvimento das regiões. As Instituições de Ensino Superior assumem um papel proeminente na inovação, a par das Empresas e do Estado. A dinâmica de inovação é o resultado da relação de colaboração entre as três esferas institucionais e da interacção entre elas. Além das funções que cada hélice tem no processo de inovação, cada hélice assume também o papel das outras.

Assim, pode-se concluir que apenas 30% das empresas introduziram novos produtos e cerca de 23% novos processos, apresentando valores reduzidos, tal como se constata a nível nacional (CIS2008) mas com um comportamento contrário. As inovações recaíram mais na introdução de sistemas de informação do que propriamente em o marketing ou o ambiente, divergindo claramente da tendência nacional (em particular em termos de marketing). Saliente-se que as empresas destes distritos apontaram uma série de obstáculos ao desenvolvimento de processos de inovação. Os seus principais condicionantes são a falta de financiamento (19%), a reduzida dimensão do mercado e a falta de pessoal qualificado (13%). Apesar das empresas de serviços serem as mais representativas da amostra, todos os sectores estão presentes no estudo. Saliente-se que 97% das empresas inquiridas são pequenas e médias empresas, tal como se constata na amostra do CIS 2008, embora neste último caso predominem as empresas cujas actividades se inserem na indústria.

As principais diferenças nos desempenhos de dinâmicas pró-activas de inovação, em regiões do interior, estão associadas ao eficiente funcionamento da “Triple Helix”, o que envolve a combinação entre os tipos e objectivos das empresas para inovar e interacção das empresas com as IES e com o Estado, bem como as formas de colaboração e a

utilização e partilha de espaços de inovação, como fonte de cooperação e espaço de consenso e de transferência de conhecimento, como é defendido na teoria por Etzkowitz (2002).

A melhor dinâmica empresarial de inovação, em regiões do interior de Portugal, está associada aos tipos e objectivos das empresas para inovar nomeadamente ao nível da introdução de novos produtos e a inovação de marketing e quando se procura melhor a comunicação.

As empresas mais activas e pró-activas, com melhor dinâmica de inovação são as que interagem com as hélices (IES e Estado) no âmbito do funcionamento do modelo “Triple Helix”. Saliente-se que estas empresas apostaram e investiram em inovação com interacção com as IES identificando como benefícios para elas próprias a facilidade de cooperação e o acesso a estudos de mercado especializados, e como benefícios para as Instituições de Ensino Superior a obtenção de conhecimentos práticos. A interacção com o Estado também influencia positivamente a dinâmica de inovação e as empresas escolhem três grandes linhas de actuação: o financiamento directo através de subsídios para a inovação em I&D; os benefícios fiscais, para actividades de inovação e a redução de burocracia (governo electrónico).

Conclui-se também, no âmbito da cooperação Empresas-IES, que os estudos de investigação, a formação de empregados e a contratação de estagiários foram as formas de colaboração que as empresas entendem serem as mais significativas para a dinâmica empresarial. A ideia de isolamento da empresa perante o mercado é reforçada quando verificamos a utilização de espaços de inovação no âmbito da cooperação e a sua influência sobre a dinâmica empresarial. Com efeito, podemos constatar que as empresas consideram a participação em feiras e exposições mas colocam de lado, por exemplo, as compras comuns a fornecedores, a publicidade conjunta ou mesmo a constituição de marcas. Constata-se, assim, que os espaços de inovação, nas suas diferentes vertentes, ainda não têm a materialidade desejada, independentemente dos benefícios que possam usufruir qualquer das hélices.

Podemos ainda verificar que sendo as empresas de pequena e média dimensão, maioritariamente com mais de 5 anos, estas não adoptam ou recorrem a formas de colaboração com as IES, como por exemplo através do apoio a consultoria, a utilização de equipamentos ou mesmo patrocínio e reestruturação de cursos. Esta atitude faz denotar a falta de ligação histórica e de cooperação com as IES. É sinal da existência de uma conduta histórico-normativa de políticas centrais e aparentemente pouco regionais.

Apesar das limitações do estudo, em parte resultado do tamanho da amostra, espera-se que contribua para um melhor conhecimento teórico das variáveis que influenciam a dinâmica de inovação no âmbito do modelo “Triple Helix” e que proporcione informação útil para estabelecer medidas que estimulem e promovam a capacidade de inovação. A análise dos resultados permitiu confirmar as hipóteses formuladas e identificar elementos e factores do modelo Triple Helix” de sucesso nas dinâmicas de inovação em regiões menos desenvolvidas e afastadas dos grandes centros urbanos do litoral. Permitiu assim, mostrar a relevância da interacção entre as hélices e os benefícios para cada uma, das

formas de colaboração e de cooperação e dos espaços de inovação na criação de consenso e de transferência de conhecimento, nas dinâmicas de inovação diferenciadas mais ou menos pró-activas.

Referências bibliográficas

- Alberto, D. e Ferreira, J. (2010). "Desenvolvimento e competitividade regionais: Aplicação do modelo Triple Helix à NUT III Beira Interior Sul". In *16º Congresso da APDR*, Universidade da Madeira, Funchal, 8 a 10 de Julho de 2010.
- Andersen, E.S.; Lundvall, B.-Å. e Sorn-Friese, H. (2002). "Editorial: Special issue on innovation systems". *Research Policy*, 31 (2), pp. 185-190.
- Bramanti, A. (1999). "From space to territory: Relational development and territorial competitiveness". *Revue d'Economie Régionale et Urbaine*, 3, pp. 633-654.
- Busom, I. (1999). "An empirical evaluation of the effects of R&D subsidies". In Working Paper Series, No. B99-05. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=170561.
- Conceição, P. e Ávila, P. (2001). *A inovação em Portugal: II inquérito comunitário às actividades de inovação*. Oeiras: Celta Editora.
- Dzisah, J. and Etzkowitz, H. (2008). "The renewal of the African University: Towards a "Triple Helix" development model for Ethiopia". In, Etzkowitz, H. and Roest, M. (Eds). *Proceedings of Ethiopia Triple Helix Conference, Transforming University-Industry- Government Relations in Ethiopia*, IKED, pp. 180-193.
- Dzisah, J. and Etzkowitz, H. (2009). "Triple Helix circulation: The heart of innovation and development". In The Conference Triple Helix VII, 2009, University of Strathclyde, Glasgow.
- Edquist, C. (1997). "Systems of innovation approaches - Their emergence and characteristics". In, Edquist, C. (Ed.). *Systems of innovation: Technologies, institutions and organizations*. London: Printer, chapter one, pp. 1-35.
- Edquist, C. (2001). "The systems of innovation approach and innovation policy: an account of the state of the art". Paper apresentado na DRUID Conference, Aalborg, Junho: <http://folk.uio.no/ivai/ESST/Outline%20V05/edquist02.pdf>.
- Etzkowitz, H. (2002). "The Triple Helix of University – Industry – Government, implications for policy and evaluation". Working Paper. Stockholm: Sister. in http://www.sister.nu/pdf/wp_11.pdf, consultado a 01/10/2009.
- Etzkowitz, H. (2003). "Innovation in innovation: The Triple Helix of University-Industry-Government relations". *Social Science Information*, 42 (3), pp. 293-337.
- Etzkowitz, H. and Leydesdorff, L. (2000). "The dynamics of innovation: From national systems and 'Mode 2' to a triple Helix of University-Industry-Government relations". *Research Policy* 29 (2), pp. 109-123.
- Etzkowitz, H. and Leydesdorff, L. (Eds) (1997). *Universities and the global knowledge economy. A triple Helix of University – Industry – Government relations*. London: Cassell Academic.

- Fagerberg, J. (1994). "Technology and international differences in growth rates". *Journal of Economic Literature* XXXII, 32 (3), pp. 1147-1175.
- Fagerberg, J. (2004). "Innovation – A guide to the literature". In, Fagerberg, J.; Mowery, D. and Nelson, R. (Eds.). *The Oxford handbook of innovation*. Oxford: Oxford University Press, Chapter 1, pp. 1-26.
- Freeman, C. (1988). "Japan: A new national system of innovation?". In, Dosi, G. et al. *Technical change and economic theory*. London: Pinter Publishers, pp. 330-348.
- Kline, S.J. and Rosenberg, N. (1986). "An overview of innovation". In, Laudau, R. e Rosenberg, N. (Eds). *The positive sum strategy: Harnessing technology for economic growth*. Washington: National Academy Press, pp. 275-305.
- Kothari, U. and Minogue, M. (2002). *Development theory and practice: Critical perspectives*. Houndmills (UK): Palgrave, McMillan.
- Lamas, J. (2007). "A relação universidade e sociedade". <http://bdigital.cv.unipiaget.org/dspace/bitstream/123456789/102/1/Marco%20Ribeiro%20Lamas.pdf>; consultado a 12/06/2009.
- Leydesdorff, L. (2005). "The triple helix model and the study of knowledge based innovation systems". *International Journal of Contemporary Sociology*, 12 (1), pp. 1-16.
- Leydesdorff, L. and Etzkowitz, H. (1996). "Emergence of a triple-helix of university-industry government relations". *Science and Public Policy*, 23 (5), pp. 279-286.
- Lundvall, B.-Å (1988). "Innovation as an interactive process: From user-producer interaction to the national system of innovation". In, Dosi, G. et al., *Technical change and economic theory*. London: Pinter Publishers, pp. 349-369.
- Lundvall, B.-Å. (1992). *National systems of innovation-Towards a theory of innovation and interactive learning*. London: Printer Publishers.
- Marques, J.; Caraça, J. and Diz, H. (2005). "Business incubators and their University links: A survey of the Portuguese reality". In, *5th Triple Helix Conference*, Turin.
- Mcfetridge, D.G. (1995). "Science and technology: perspectives for public policy". *Industry Canada*, Occasional Paper, n. 9, Ontario.
- Mytelka, L. and Farinelli, F. (2000). "Local innovations systems and sustained competitiveness". UN/INTECH DPS 2005.
- Natário, M.; Neto, P.A. and Reigado, F.M. (2006). "Attitudes to territorial innovation process in Raia Central Ibérica". In, Vaz, T.N.; Morgan, E.J.; Nijkamp, P. (Eds.), *The New European Rurality, Strategies for Small Firms*. Ashgate, 259-288.
- Nelson, R. and Rosenberg, N. (1993). "Technical innovation and national systems". In, Nelson, R.R. (Ed.), *National Systems Of Innovation: A Comparative Analysis*. Oxford: University Press, pp. 3-21.
- Plonski, G. (1999). "Cooperação universidade-empresa: um desafio gerencial complexo". *Revista de Administração*, São Paulo, USP, in www.rausp.usp.br/download.asp?file=3404005.pdf; consultado a 12/09/2010.

- Rosenberg, N. (1982). *Inside the black box: Technology and economics*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Segatto, A. e Mendes, R.(2001). "O processo de cooperação Universidade Empresas em universidades brasileiras". www.rausp.usp.br/download.asp?file=V3704058.pdf; consultado a 26/07/2010.
- Vang-Lauridsen, J.; Coenen, L.; Chaminade, C. and Asheim, B. (2007). "Universities, regional innovation systems and the Bangalore experience: Towards a contextual and evolutionary perspective". In, Chen, J.; Xu, Q. and Wu, X. (Eds.) *Managing total innovation and open innovation in the 21st century*. Proceedings of 5th International Symposium on Management of Technology. Hangzhou: China, pp. 884-888.
- Verspagen, B. and Fagerberg, J. (2009). "Innovation studies - The emerging structure of a new scientific field". *Research Policy*, 38, pp. 218-233.

Anexos

Quadro A 1. Sector de Actividade

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Agricultura e Pescas	2	4,3	4,3	4,3
Indústria	7	14,9	14,9	19,1
Comércio	3	6,4	6,4	25,5
Construção	7	14,9	14,9	40,4
Serviços	28	59,6	59,6	100,0
Total	47	100,0	100,0	

Quadro A 2. Idade das Empresas

		Distrito (%)			%
		Castelo Branco	Guarda	Viseu	
Idade	< 5 anos	22	11	18	17
	> 5 anos	78	89	82	83
Total (%)		100	100	100	100

Quadro A 3. Tamanho das Empresas segundo o nº de Trabalhadores

		Tamanho em %				%
		Até 10 trabalhadores	11 e 49 Trabalhadores	50 e 249 Trabalhadores	+250 Trabalhadores	
Idade	< 5 anos	19	14	18	0	17
	> 5 anos	81	85	82	100	83
Total		45	30	23	2	100

NORMAS DE PUBLICACIÓN

Los artículos deben enviarse al Director de la Revista, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León, Campus de Vegazana, 24071 León.

La Revista entiende que los trabajos son originales, es decir, no han sido publicados con anterioridad o no están en proceso de publicación en otro lugar.

Los trabajos tendrán que ajustarse a las siguientes especificaciones:

- Mecanografiado a espacio sencillo por una sola cara y con márgenes de 2,5 cm. superior e inferior, izquierda y derecha.
- La extensión recomendable para los artículos se sitúa entre 15 y 20 páginas, incluidos gráficos, cuadros y bibliografía.
- Las páginas se numerarán de forma consecutiva, correspondiendo la primera al título, autor/es del trabajo y su dirección de contacto. La segunda, al título, un resumen del trabajo y las palabras clave, tanto en español como en inglés, que deberá tener una extensión máxima de 200 palabras. Se deben especificar de 3 a 10 palabras clave que den una idea rápida del contenido del trabajo y faciliten su informatización.
- El texto del trabajo comenzará en la tercera página y las secciones se enumerarán consecutivamente. Todos los diagramas, gráficos, tablas, cuadros o figuras irán debidamente insertados en el texto.
- Las referencias bibliográficas se incluirán ordenadas alfabéticamente al final del trabajo, y de forma cronológica en el caso de varios trabajos del mismo autor. La citación completa se hará en el siguiente orden:
 - APELLIDO, Nombre del autor.
 - Fecha de publicación (entre paréntesis).
 - Título completo del trabajo. En *itálica* cuando se trate de un libro y entre comillas si es un artículo.
 - En caso de ser una revista, nombre de la misma, en *itálica*, seguido del número de volumen, fascículo y primera y última páginas.
 - Finalmente, para los libros, figurará el lugar de la edición y la editorial.
 - Las tablas y cuadros irán numerados consecutivamente con caracteres arábigos. Llevarán un encabezamiento conciso, similar al de las notas al pie, que explique los símbolos utilizados y permitan las aclaraciones necesarias.

- Se deberán enviar tres copias impresas del trabajo así como el archivo del mismo en Word 6.0 o versión superior, bien en un diskette (3½ alta densidad) o como fichero adjunto a un correo electrónico enviado a la dirección ulepec@unileon.es.

El Consejo de Redacción es el responsable final de la aceptación del trabajo, previo informe de los evaluadores, garantizando el anonimato tanto del autor como de los mismos.

La Dirección de la Revista acusará recibo de los originales y, recibido el parecer del Consejo Asesor, decidirá admitirlos en función de que respondan a la línea editorial de la misma y que cumplan las presentes normas.

Tras su admisión, los originales serán enviados a dos evaluadores anónimos expertos en el ámbito científico sobre el que traten. En caso de discrepancia en los informes, la Dirección podrá enviar el original a un tercer evaluador.

Los evaluadores podrán condicionar su informe favorable para la publicación a la realización de modificaciones que mejoren, a su juicio, el trabajo evaluado. Una vez recibidos los informes de los evaluadores, se rechazará o se admitirá el trabajo para su publicación en la revista.

Para obtener información adicional sobre la política editorial o la preparación de los manuscritos, deben ponerse en contacto con el Director de la Revista o Secretaria del Consejo de Redacción mediante correo electrónico dirigido a la dirección ulepec@unileon.es.