

# Por que razão falhou a introdução da contabilidade digráfica na Administração Pública do Estado Novo (1933-1974)?

## RESUMO

O autor procura averiguar, a partir quer da análise de legislação e de contas do Estado, quer sobretudo da exploração da vastíssima documentação gerada pela publicação entre 1940 e 1945 da *Revista de Contabilidade Pública* e pela actividade da Direcção-Geral da Contabilidade Pública (DGCP) sob a orientação do economista e financeiro Aureliano Felismino entre 1947 e 1974, designadamente os Relatórios Anuais publicados entre 1948 e 1973, e os 157 “opúsculos” do Gabinete de Estudos António José Malheiro divulgados durante a sua gerência, e ainda os textos das conferências que proferiu na Sociedade Portuguesa de Contabilidade ou, em representação desta, na *Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers* (UEC), as razões que dificultaram o recurso, durante o período do “Estado Novo” (1933-1974), à utilização de sistemas digráficos por parte dos organismos da Administração Pública portuguesa.

São em particular identificadas e discutidas questões conexas com a tentativa de produzir um Inventário Geral e Balanço do Estado ou pelo menos uma conta de variações patrimoniais, com as propostas de construir uma contabilidade de custos em conexão com a construção do Inventário Geral, com a orientação de aplicar contabilidade digráfica a certas actividades, e com outras orientações no sentido de a aplicar a certos organismos, e ainda com o ensaio de construção de uma contabilidade interna na própria DGCP. A metodologia seguida tem por base a análise documental dos textos seleccionados, onde se não incluem as demonstrações financeiras eventualmente produzidas nos organismos.

**Palavras chave:** Contabilidade pública; Contabilidade digráfica; História da administração pública; Estado Novo.

## 1. A QUESTÃO QUE NOS PROPOMOS TRATAR

Em Março de 2013 concluímos, com a defesa de tese de doutoramento no ISCTE-IUL, na área de Sociologia, especialidade de Sociologia Política, uma investigação sobre *O Progresso da Ideia de Gestão Empresarial na Administração Pública portuguesa*, que mostrou por um lado serem muito antigas as manifestações de interesse pela gestão empresarial, com alguma expressão ao longo do ciclo do Estado Novo, por outro ter-se caracterizado o ciclo dos Governos de Cavaco Silva, dito da Modernização Administrativa, por “*um equilíbrio entre uma visão próxima do New Public Management e a do que viria a ser referenciado como New Public Service*” (Gonçalves, 2013: 130). Sobre a efectiva inspiração no *New Public Management* de reformas concretamente introduzidas tenham-se também em conta artigos assinados por Oliveira Rocha e Filipe Araújo (Rocha, Araújo, 2007) e por Joana Mendes (Mendes, 2006).

No domínio da Contabilidade Pública julgamos que merece referência a discussão feita por A. Premchand no capítulo “Government Accounting and Financial Information Systems” do seu *Government Budgeting and Expenditure Controls - Theory and Practice* (Premchand, 1983: 379-412), e no seu *Effective Government Accounting* (Premchand, 1995), publicados pelo Fundo Monetário Internacional, em que aquele autor exercia funções.

Também no domínio da Contabilidade Pública, chamaram-nos a atenção trabalhos de Hassan Ouda a que tivemos acesso pelo *Public Fund Digest*, publicado pelo ICGFM - The International Consortium on Government Financial Management (Ouda, 2003; Ouda, 2004; Ouda, 2005).

Com relação com a realidade portuguesa temos a considerar *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective* de Susana Jorge, tese de doutoramento apresentada na Universidade de Birmingham em Julho de 2003, na medida em que tenta uma revisão da literatura sobre a contabilidade portuguesa, distinguindo a realizada por autores portugueses e a realizada por autores estrangeiros (Jorge, 2003: 11-36). Quanto a outros trabalhos e comunicações, incluindo os apresentados à 11ª Conferência CIGAR realizada em Coimbra em 2007, baseiam-se de modo geral em diplomas legais com incidência

contabilística publicados já ultrapassado o período do Estado Novo, que corresponde ao horizonte temporal considerado no presente trabalho, pelo que não serão aqui referenciados.

Repare-se que mesmo nos trabalhos de Premchand e Jorge indicados não surgem referências muito concretas ao sistema português de contabilidade pública. Em outro passo do primeiro trabalho citado de Premchand (1983: 132-137) aparece contudo uma distinção entre diferentes tipos de sistemas orçamentais na qual se arrumam em “sistemas europeus”, melhor se diria em “outros sistemas europeus”, os sistemas distintos dos de matriz britânica e francesa, ou seja, os que têm a sua matriz nos Países Baixos, em Itália e em Portugal, sendo que a propósito deste último se diz

*The Portuguese system relies mores extensively than others on the legal approaches to budgeting and annual specifications of budgetary allotments by law.*

Acreditamos que esta síntese de algum modo caricatural reflecte sobretudo uma falta de capacidade dos dirigentes e técnicos portugueses da altura para, designadamente no diálogo com organizações internacionais, identificarem as características fundamentais do sistema orçamental português, mas também uma falta de habituação em termos de procura de melhores soluções legais.

A introdução de contabilidade digráfica na Administração Pública portuguesa, prevista em textos legais pelo menos desde o século XIX, como assinalaram muitos autores, foi estudada sistematicamente por Olga Silveira na sua dissertação de mestrado em Gestão *Da adopção da Contabilidade Digráfica na Administração Pública Portuguesa: Seus Antecedentes e Perspectivas Futuras* apresentada em 2000 na Universidade Técnica de Lisboa (Silveira, 2000).

Neste trabalho a autora faz inicialmente referência a criação do Erário Régio pela Carta de Lei, de 22 de Dezembro de 1761, com adopção do método das partidas dobradas (Silveira, 2000, 81-84). Este aspecto encontra-se tratado em *Accounting change in central government: the institutionalization of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777)*, tese de doutoramento de Delfina Rosa da Rocha Gomes, apresentada em 2007 na Universidade do Minho (Gomes, 2007) e em *Erário Régio: as contas e o poder (1762-1833)*, tese de doutoramento de

Manuel José Benavente Rodrigues apresentada em 2019 no ISCTE-IUL (Rodrigues, 2019) e não será abordado no presente estudo.

Olga Silveira assinala, que, extinto em 1832 o Erário Régio, vão sendo, ao longo do Século XIX e do Século XX, publicados diplomas sobre os serviços da Fazenda / Finanças, que prescrevem a realização de alguns registos pela técnica de partidas dobradas, e existirem poucos exemplos de tentativas de aplicação de contabilidade digráfica, mas retirámos da sua dissertação, que de algum modo constitui no presente trabalho uma referência fundamental em termos de Bibliografia, referências a algumas experiências do âmbito dos serviços de Marinha e mesmo a alguns debates no período do Estado Novo.

Entre as referências feitas por Olga Silveira, destaque-se:

- Uma indicação veiculada por Rodrigo Manuel de Everard Martins, proferida na Sociedade Portuguesa de Contabilidade em 24 de Maio de 1952, que a terá colhido do contabilista Júlio Quirino Rosa, que fazia parte de um grupo de contabilistas republicanos, segundo a qual em um folheto intitulado *Escreituração por partidas dobradas* (Lisboa, 1912) de António Corrêa de Pinho, “*guarda-livros e republicano confesso*” este dava conta que aquando da implantação da República aquele grupo pretendeu que fosse aplicada à contabilidade pública o sistema digráfico, escrevendo a pág. 63 :”*Expus ao Ministro (das Finanças) a vantagem que adviria para o Estado em se organizar a sua escrituração pelo sistema de partidas dobradas, com o fim de centralizar a contabilidade geral, servir de controle e facilitar a elaboração dos futuros orçamentos*” (Silveira, 2000:89; Martins, 1952:11);
- A notícia da existência de um estudo de 1933 *A Contabilidade Digráfica: aplicada aos serviços do Ministério da Marinha*, de A. da Costa Lázaro, distinguido com o 1º prémio em “concurso oficial para organização da contabilidade naval pelo sistema digráfico”, em que se apresenta um plano de contabilidade aplicável a um navio da armada e um plano de centralização das contabilidades das diversas unidades (Silveira, 2000: 93-94);
- A inserção de um resumo das opiniões expendidas pelo Director-Geral da Contabilidade Pública, Aureliano Felismino, licenciado em ciências

económicas e financeiras, na conferência “As Gestões Pública e Privada postas em confronto”, realizada em 20 de Outubro de 1949 na Sociedade de Geografia de Lisboa a convite da Sociedade Portuguesa de Contabilidade, pelo Director-Geral da Contabilidade Pública, Aureliano Felismino, em que nos apoiaremos mais adiante (Silveira, 2000: 92-93).

No trabalho referido do (então) tenente Abel da Costa Lázaro menciona-se a existência, à data, de contabilidade digráfica na Fábrica das Construções Navais, nas Obras do Novo Arsenal, na Cordoaria Nacional (e em tempo “*também no Depósito de Fardamentos da Armada*”), surgindo acompanhado por uma introdução histórica, de onde julgamos ser útil retirar:

*Na Câmara Municipal de Lisboa, foi, nos primeiros tempos da República, posto em prática o sistema digráfico, cuja estreia se mostrou auspiciosa e aí se mantém ainda, porventura com resultados menos lisonjeiros, segundo uma opinião colhida.*

*Ainda em outras câmaras do país, sobretudo nos seus serviços municipalizados, como em Coimbra, tem sido utilizado o sistema digráfico.*

*Já o Código Administrativo de 1895 preconizava o uso do sistema digráfico nos serviços municipais (Lázaro, 1933: 3-4).*

No exemplar que consultámos na Biblioteca Nacional consta a oferta, em 10/XI/35, ao “*Exmo Snr. Tenente Coronel Victorino Máximo de Carvalho Guimarães*”, indicado como Professor do ISCEF – Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras e do IPPE - Instituto Profissional dos Pupilos do Exército de Terra e Mar, o qual fora, durante a I República, Primeiro do Ministério e (duas vezes) Ministro das Finanças pelo Partido Democrático.

No que respeita aos serviços municipalizados da Câmara Municipal de Coimbra, poderá tratar-se de uma experiência iniciada no tempo do constitucionalismo monárquico e da Presidência da Câmara Municipal de Coimbra por Marnoco e Sousa (a que se refere Fernando Emídio da Silva em “*Doutor Marnoco e Sousa: O Ensino das Suas Aulas e a Lição da Sua Vida*”, Separata do *Boletim da Faculdade de Direito*, 42, Coimbra: Coimbra Editora, 1966).

Para melhor percepção do ambiente do período teremos presente a *História da Contabilidade Portuguesa – o Século XX*, da autoria de Miguel Gonçalves, Márcia

Simões, Raquel Ferreira e Cristina Góis, muito especialmente na parte relativa à constituição da Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC) em 1945, à participação desta na *Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers* (UEC) fundada em 1951, e à publicação trimestral do *Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade* a partir de 1954 (Gonçalves et alli, 2013: 55-57).

Também importa ter em conta que durante o Estado Novo não vigorou nenhum plano contabilístico, embora entre 1958 e 1960 tenham sido organizadas na Sociedade Portuguesa de Contabilidade “*várias sessões de estudo tendo em vista a elaboração de um Plano Contabilístico Português*” e tenham falhado, segundo os autores da mesma obra, quatro tentativas (1964, 1970, 1973 e 1974) de diversas origens, de adopção de Planos de Contabilidade para as empresas (Gonçalves et alii, 2023: 55-57, 64, 68, 70-71).

Aureliano Felismino, também sócio da SPC, proferiu diversas conferências no âmbito desta e publicou textos no seu Boletim, tendo assegurado a presidência da Secção / Comissão de Contabilidade Pública da UEC até ao Congresso de Nice, realizado em 1958. Tendo falecido em 1957 o fundador e sócio nº 1 da SPC, António Pedroso Pimenta, Presidente da Mesa da Assembleia Geral desde a fundação, foi eleito no biénio seguinte (1958-1959) para lhe suceder nesse cargo.

Julgamos que o maior conhecimento que, entretanto, fomos obtendo dos documentos produzidos no período do Estado Novo, designadamente dos Relatórios anuais da Direcção-Geral da Contabilidade Pública de 1948 a 1973, subscritos por Aureliano Felismino, e dos 157 “Opúsculos” publicados pelo Gabinete de Estudos António José Malheiro da mesma Direcção-Geral entre 1945 e 1974 justifica que se revise esta problemática:

- Averiguando o impacto efectivo que teve a decisão do Presidente do Conselho de Ministros e Ministro das Finanças Oliveira Salazar, ao reorganizar em 1933 os serviços da Direcção-Geral da Fazenda Pública, com António Luís Gomes como Director-Geral, de mandar que estes passassem, pela sua Repartição do Património, a organizar cadastros de bens do Estado em diversas situações, bem como a organizar o inventário geral dos bens do Estado referido a 30 de Junho de cada ano, sendo este

enviado anualmente à Direcção-Geral da Contabilidade Pública até 30 de Setembro a fim de fazer parte da Conta Geral do Estado;

- Procedendo a uma revisão dos documentos produzidos na época por dirigentes e quadros que se foram envolvendo na discussão da possibilidade de recurso à contabilidade digráfica e referenciando as personalidades indicadas como autoridades na matéria;
- Identificando propostas ou experiências de implementação de contabilidade digráfica formuladas no mesmo período.

Para o efeito analisaremos legislação, documentação oficial e trabalhos publicados na época, que para o presente estudo têm o estatuto de Fontes e não de Bibliografia, sobre os quais passamos a inserir Notas de Leitura.

Do ponto de vista metodológico estaremos a recorrer a análise documental destas fontes mas não directamente à de acervos da contabilidade dos organismos públicos dos quais há notícias de que terão utilizado contabilidade digráfica, os quais, que saibamos, ainda não foram objecto de estudo.

## **2. NOTAS DE LEITURA**

Com António de Oliveira Salazar ainda apenas como Ministro das Finanças foram publicados alguns diplomas muito conhecidos em matéria de orçamento e de contabilidade pública, como sejam o Decreto nº 15 465 de 14 de Maio de 1928 (Promulga a reforma orçamental), o Decreto nº 16 670, de 27 de Março de 1929 (Estabelece as bases a que deve obedecer a elaboração dos orçamentos de todos os Ministérios – Cria a Intendência-Geral do Orçamento por cujo intermédio o Ministro das Finanças fiscalizará a preparação e execução do Orçamento) e o Decreto nº 18 381, de 24 de Maio de 1930 (Reforma da Contabilidade Pública).

Elevado a Presidente do Ministério em 1932 e sendo nomeado Presidente do Conselho de Ministros com a entrada em vigor em 1933 da Constituição Política da República Portuguesa virão a ser publicados, igualmente pelo Ministério das Finanças, outros três diplomas que incidem sobre a dimensão patrimonial da contabilidade.

- Decreto-Lei nº 22 728, de 24 de Junho de 1933 (Reorganiza os serviços da Direcção - Geral da Fazenda Pública);
- Decreto-Lei nº 23 565, de 12 de Fevereiro de 1934 (Classifica os bens do domínio público e privado do Estado, para efeito da organização do cadastro, estabelece normas para se fazer a avaliação destes bens e impõe aos que os têm na sua posse ou superintendência a obrigação de fornecer à Direcção-Geral da Fazenda Pública os elementos de que ela carecer para esse fim);
- Decreto-Lei nº 27 223, de 21 de Novembro de 1936 (Regula a organização da conta geral do Estado, bem como a utilização dos saldos apurados nas contas de anos económicos findos e define as despesas que podem ser consideradas como extraordinárias).

No preâmbulo do primeiro daqueles diplomas podia ler-se:

*As contas públicas, apesar do muito que têm melhorado, mercê da reforma de 1930, oferecem ainda como elementos de apreciação da Administração Pública, uma gravíssima lacuna... falta-lhes um elemento imprescindível, que é – a conta do património...*

*...Compreende-se o interesse não puramente científico, mas político e financeiro, de se poder a cada passo cotejar o aumento ou diminuição da dívida pública com as diferenças notadas no património do Estado. Fazem-se todos os anos construções novas; realizam-se aquisições de bens móveis ou imóveis; incorporam-se dezenas de milhares de contos no domínio público do Estado em melhoramentos ferroviários, pontes, estradas, portos, obras de hidráulica agrícola, reconstrução de monumentos e obras de arte. E não se tem por intermédio das contas a menor impressão do constante enriquecimento nacional operado por força das receitas ordinárias ou de dívida contraída expressamente para aquele efeito: vê-se o que se paga e o que se pede, mas não os aumentos que todos os anos se verificam no activo do Estado.*

*Muitos portugueses ficarão admirados de ser tão grande a fortuna do Estado, afecta ou não a serviços públicos, quando, organizado o cadastro, se lhes possa mostrar o seu valor, ainda que não rigorosamente determinado. É em qualquer*

*caso uma vergonha que não estejamos ainda em condições de, à semelhança de muitos outros países, apresentar a conta de património com a conta geral do Estado.*

Oliveira Salazar faria incluir nas Contas Gerais do Estado de 1934/1935, 1936, 1937, 1938 e 1939, ou melhor, nos respectivos Relatórios, redigidos na primeira pessoa e por si assinados, um capítulo intitulado *Património do Estado – Carteira de Títulos*, sendo que assinalou no caso de 1934/1935 que o fazia apenas a título de curiosidade por a informação recolhida estar reconhecidamente incompleta, e nos casos de 1936 e de 1937, que os valores eram susceptíveis de correcção ou incorporavam correcções. O Relatório da Conta de 1939 inclui valores de património, mas é assinado pelo Director-Geral da Contabilidade Pública António José Malheiro, com transcrição do “despacho” de Salazar concordando com a integração do texto no Relatório ministerial.

No relatório relativo a 1938, Salazar decretara, todavia, uma quase pena capital para o prosseguimento dos esforços desenvolvidos:

*Embora mandada organizar por decreto de 1934 (nº 23 565, de 12 de Fevereiro), não se conseguiu ainda que a conta do património, absolutamente necessária para se ajuizar da situação financeira e sobretudo do significado da dívida pública, nos ofereça aquela confiança mínima que deveriam ter os números para constarem deste relatório. A Fazenda Pública continua a rever cuidadosamente os bens e valores do cadastro, e devemos abster-nos de apresentar os resultados enquanto fazê-lo serviria apenas de pretexto para dizer que não podem estar certos.*

*É quase inadmissível que não disponhamos desde há muito de uma conta do património bem organizada e constantemente actualizada, mas compreende-se a dificuldade de a montar de novo quando nos falta a tradição de inventários fiéis com exacta descrição e correcta avaliação dos bens. Compreende-se ainda que para algumas espécies – monumentos, recheio de bibliotecas, obras de arte dos museus – se não chegue nunca senão a aproximações grosseiras. Mas partindo-se de certa base, a verdade é que as diferenças anuais têm maior interesse que o valor atribuído no conjunto ao património do Estado.*

Portanto, de trunfo político, a organização da conta do património tornara-se para Salazar um risco da mesma natureza. Os ministros das Finanças que lhe sucederam – João Pinto da Costa Leite (Lumbrales), Artur Águedo de Oliveira (apesar de intenção anunciada na Lei de Meios para 1952), António Manuel Pinto Barbosa – deixaram de tentar quantificar o valor do património na Conta Geral do Estado.

E todavia, o esforço despertara atenções: as Instruções do Cadastro aprovadas pela circular nº 398, de 26 de Dezembro de 1940 mantiveram-se em vigor, e em 1941 Joaquim José de Paiva Corrêa, licenciado em ciências económicas e financeiras, editara através da Portugália um extenso estudo *Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial* dedicado a António Luís Gomes e prefaciado em “Duas palavras” por José de Figueiredo Dias, licenciado em ciências económicas e financeiras e inspector de finanças, que considera necessário “*contabilizar não só os direitos adquiridos e os compromissos assumidos, como ainda as transformações sofridas pela riqueza do organismo, ou seja, pelo seu património*” sendo que “*estes fenómenos exigem, para serem convenientemente registados, uma outra espécie de contabilidade patrimonial, que não pode ser executada senão pelo sistema digráfico*” sendo o esquema de contas apresentado “*da maior oportunidade*”. E acrescenta:

*De que ele é exequível não tenho dúvida. Basta dizer que o nosso mais importante corpo administrativo – a Câmara Municipal de Lisboa – possui já uma contabilidade do género da que aqui é preconizada.*

*Com uma regulamentação adequada e um conjunto de técnicos competentes para dirigir a sua execução, julgo que a sua aplicação aos serviços do Estado se faria também com êxito. É claro que isso não podia deixar de originar certa despesa: mas não teria ela contrapartida nos enormes benefícios que daí adviriam para a administração pública? Penso que sim (Corrêa, 1941).*

Aliás mesmo após a suspensão da publicação na Conta Geral do Estado de valores sobre o inventário a Direcção-Geral da Fazenda Pública terá mantido uma atitude proactiva. Em 1940 um grupo de quatro quadros da Direcção-Geral da Contabilidade Pública em que o futuro Director-Geral desta, Aureliano Felismino,

veio a emergir como “director responsável”, lançou, numa base privada – chegou mesmo a constituir uma Sociedade Editora - uma *Revista de Contabilidade Pública* com periodicidade trimestral. O corpo directivo da Revista fez publicar no nº 6 (Abril-Junho de 1941) um texto elogioso da autoria do Director-Geral da Fazenda Pública, António Luís Gomes, “*O papel da Revista de Contabilidade Pública como instrumento de trabalho dos funcionários*” (Gomes, 1941) e acolheu colaborações de funcionários daquela Direcção-Geral. No nº 9 (Janeiro-Março de 1942) Luís Marinho publicaria um artigo “*Classificação dos bens nacionais. Organização do inventário e balanço*”, concedendo embora que a organização deste último competiria à Direcção-Geral da Contabilidade Pública (Marinho, 1942). Entretanto a Revista tinha iniciado a publicação de um trabalho de Vitorino Guimarães, que tinha sido no Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras (ISCEF) Professor de Aureliano Felismino, intitulado *Contabilidade Pública, sua origem e evolução em Portugal*.

Empossado em Dezembro de 1947 como Director-Geral, na sequência do falecimento de António José Malheiro, que exercera o cargo desde 1915, Aureliano Felismino cria como instrumentos de comunicação interna e externa as circulares Séries A, B e C, e uma série de Relatórios Anuais que consubstanciarão um “exame de consciência” periódico e que não iludem o interesse pela futura apresentação de um Balanço, assentando numa prévia organização do Cadastro e do Inventário.

No primeiro Relatório, relativo a 1948, escreve:

*O inventário – base do balanço - não tem apresentado números concludentes. Entende-se que o Contribuinte, através da Conta Geral do Estado, tem interesse, para já, em saber aquilo que não se perdeu, daquilo que pagou. Isto é ...ao contribuinte importará principalmente conhecer aquilo que aumentou o património e, bem assim, aquilo que o afectou. Pode-se, assim, obter um balanço “sui generis” que se aperfeiçoará de ano para ano e no qual se apresentará o aumento do património resultante da execução orçamental, assinalando, de modo particular, a dívida pública. Dentro deste objectivo está já um estudo em curso para ser presente á apreciação superior.*

Repare-se que se trata da hipótese que Salazar colocara no Relatório da Conta Geral do Estado relativa a 1938, e que Aureliano Felismino, mantendo uma boa relação com a Direcção-Geral da Fazenda Pública e, pelo menos nos tempos da *Revista de Contabilidade Pública*, com o seu Director-Geral, aceita a ideia de que os números do inventário não são concludentes.

Entretanto em 1950 Artur Águedo de Oliveira, Presidente do Tribunal de Contas, é chamado a exercer o cargo de Ministro das Finanças, que ocupará até 1955. O novo Ministro passa por keynesiano – Aureliano Felismino declara várias vezes ser adepto do “pensamento financeiro de Salazar” - e adepto de uma gestão moderna que promova a eficiência. Joaquim José de Paiva Corrêa reaparece em cena, agora também licenciado em Direito, e irá ocupar o lugar de secretário da Comissão criada pelo Decreto nº 38 503, de 12 de Novembro de 1951 (Manda adoptar nos serviços públicos vários preceitos sobre organização e técnica, por forma a proporcionar o máximo rendimento com o mínimo dispêndio – cria no Ministério uma Comissão Central de Inquérito e Estudo da Eficiência dos Serviços Públicos).

O nome da comissão é decalcado do de outra criada em França em 1946 junto da Presidência do Conselho de Ministros e nunca se ocupará de contabilidade digráfica, apesar de o Decreto prever que dela fizesse parte um Professor de Finanças ou de Contabilidade Pública e de terem sido para ela nomeados, para além de Joaquim José Paiva Corrêa, o Professor Doutor Fernando Vieira Gonçalves da Silva e o Inspector-Chefe da Inspecção-Geral de Finanças José de Figueiredo Dias que dez anos antes prefaciara a *Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial* de Paiva Corrêa. A Comissão produziu três relatórios sobre as secretarias-gerais dos ministérios (1952), sobre os fornecimentos aos serviços públicos (1953) e sobre recrutamento e formação do pessoal dos serviços administrativos da Administração Central (1955), os quais nunca tiveram qualquer despacho ou decisão. Instalada em 1952, nunca foi “desinstalada” ou extinta, sendo que ainda não possível localizar estes relatórios e as actas da Comissão nos arquivos do Ministério das Finanças (Gonçalves, 2019: 120-125).

Há aliás um “pequeno pormenor” no Decreto que criou a Comissão Central de Inquérito e Estudo da Eficiência dos Serviços Públicos que poderá explicar que nem Joaquim José Paiva Corrêa nem José de Figueiredo Dias tenham podido, no quadro

da Comissão, dar sequência às propostas do estudo *Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial* publicado em 1941 nem Fernando Gonçalves da Silva formular contribuições sobre a área científica – Contabilidade – que determinou a sua inclusão na Comissão: *a Direcção – Geral da Fazenda Pública não fazia parte dos organismos que nela ficaram representados.*

É de assinalar também que, tendo decorrido no Ministério das Finanças durante os anos de 1950 e 1960 um processo de “mecanização” que levou à criação dos Serviços Mecanográficos do Ministério das Finanças, posteriormente Instituto de Informática, gerido conjuntamente por quadros da Direcção-Geral da Contabilidade Pública e da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, através de uma Comissão Instaladora, nunca terá estado previsto o tratamento dos mapas do cadastro recebidos pela Direcção-Geral da Fazenda Pública e dos valores correspondentes aos bens inventariados.

A Lei nº 2 050, de 27 de Dezembro de 1951 (Lei de Meios para 1952) estipulava no seu artigo 15º “*A Conta Geral, a partir da referente a 1952, será precedida de um balanço, pelo qual se possa ter conhecimento das mais valias patrimoniais do Estado resultantes da execução do respectivo orçamento*”. Esta estipulação corresponde à orientação perfilhada por Aureliano Felismino no Relatório relativo a 1948, todavia em 1953, ano em que este Balanço *sui generis* deveria ser elaborado, é apresentado pelo Director-Geral ao Ministro um estudo intitulado *Subsídios para a Organização de um Balanço do Estado.*

Estes *Subsídios*, não tendo o Gabinete de Estudos António José Malheiro *staff* próprio, são, como outros estudos do Gabinete, redigidos por funcionários da Direcção-Geral “sob a égide do Gabinete”. Neste caso concreto a sua autoria é atribuída ao então chefe de secção Raúl da Silva Baptista, contabilista e, tal como Aureliano Felismino, sócio da SPC, tendo esboçado cinco orientações:

- A) Harmonia do Balanço com a Conta Geral do Estado;
- B) Serviços Públicos a abranger no Balanço;
- C) Concordância perfeita com o Inventário dos bens do Estado, a cargo da Direcção – Geral da Fazenda Pública;
- D) Inventário do activo e do passivo restantes, incluindo os representados em Operações de Tesouraria;

E) Esquemas do Balanço e da Demonstração das variações patrimoniais.

Sintetizando muito, poderá dizer-se que são identificadas situações que não se encontravam abrangidas pelas disposições da lei sobre cadastro e inventário e que o autor se inclina para que o inventário dos bens do domínio privado seja desdobrado em dois, conforme estejam ou não sob administração de serviços integrados na Conta Geral do Estado (Baptista, 1953).

Na altura não existem aliás critérios muito claros para atribuição de personalidade jurídica, autonomia financeira ou autonomia patrimonial - e nunca o Estado Novo legislará sobre a matéria - e para a inclusão ou não de entidades nos mapas do preâmbulo do Orçamento-Geral do Estado, inclusive do relativo a contas de exploração ou de estabelecimento de empresas do Estado.

Conforme se refere no Relatório Anual da Direcção-Geral relativo a 1953, o Ministro das Finanças mandará entregar um exemplar deste estudo, classificado por Aureliano Felismino entre os de “organização e métodos” do Gabinete de Estudos, a cada um dos deputados à Assembleia Nacional. A Direcção-Geral, contudo, não preparará nem balanços nem mapas de variações patrimoniais.

O Director-Geral António Luís Gomes num artigo “*Quelques aspects de L’Activité Patrimoniale de L’État au Portugal*” publicado em 1954 no *Bulletin Bimestriel* nº 163 da *Société Belge d’Études & d’Expansion* - recordaria que um perito da Sociedade das Nações vindo a Portugal quando aquela discutia a possibilidade de um grande empréstimo com condições que a Ditadura Militar veio a recusar, havia perguntado quanto valia o património do Estado sem que ninguém lhe soubesse responder, e indicou no artigo os valores apurados em 1938, após o lançamento do cadastro, e “dez anos mais tarde”, o que significa que os valores em causa continuaram a ser apurados.

Publicado em separata no ano seguinte, com prefácio de Vitorino Guimarães, identificado no artigo como “Antigo Primeiro Ministro”, e que, como dissemos, fora também duas vezes Ministro das Finanças da I República, e com uma dedicatória a seu irmão Rui Luís Gomes, candidato à Presidência da República em 1951 recusado pelo Conselho de Estado e excluído pelo Supremo Tribunal de Justiça, e “à sua *Obra de Investigador...com a minha gratidão de português*” podemos admitir que António Luís Gomes, filho de um Ministro da I República mas de convicções

monárquicas, atravessasse um período de alguma frieza para com o Governo, mas a escolha dos valores de 1938, que justamente Salazar não quisera divulgar no Relatório, e a referência à Sociedade das Nações, a quem Vitorino Guimarães, pelo Partido Democrático, e outros políticos republicanos, haviam escrito em plena ditadura militar indicando que se opunham à negociação de um empréstimo não autorizado pelo Congresso da República, podem indicar um especial ressentimento em relação ao episódio da Conta de 1938 (Gomes, 1955).

Em rigor nem sequer sabemos qual a opinião de António Luís Gomes, que deixou de exercer as funções de Director-Geral em 1959 por, a seu pedido, ter passado à situação de licença ilimitada, sobre as propostas de Paiva Corrêa relativas à criação de uma *Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial*.

A Direcção-Geral, já com outro titular, inicialmente através da revista *Ciência e Técnica Fiscal*, depois em dois *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, viria dez anos depois a divulgar um trabalho intitulado *A Direcção-Geral da Fazenda Pública, Seu Papel na Administração Pública*, assinado pelo Director – Geral António Cândido Mouteira Guerreiro e por um chefe de secção ligado à área do Tesouro, de que nos interessa reter o II volume – Serviços do Património (Caderno nº 89) publicado em 1969. O trabalho é essencialmente de ordem jurídica, mas não deixa de fazer referência à *Contabilidade Pública Financeiro – Patrimonial* de Joaquim José Paiva Corrêa e a outro trabalho deste economista e financeiro, também jurista.

A certa altura, reagindo a uma classificação proposta por Paiva Corrêa, escrevem os autores “*A tal reparo poderá responder-se com as transcrições ou referências a legislação feitas neste capítulo. Mas, quando se discordasse desses princípios legais, por se julgarem inconvenientes aos interesses da administração, poder-se-ia defender que, segundo julgamos, não se deve encarar a gestão financeira do Estado como a de qualquer empresa privada.*” Também, em sede de avaliação, se objecta à atribuição de um valor aos bens do domínio público por estes estarem subtraídos ao comércio jurídico privado (Guerreiro, Gouveia, 1969).

No mesmo ano de 1969, embora já tendo Salazar cessado funções governativas, ou mesmo por saber que a iniciativa não evocaria recordações desagradáveis, Aureliano Felismino concretiza a sua ideia de publicação de um balanço por variações patrimoniais. A discussão metodológica é feita na publicação do

Gabinete de Estudos António José Malheiro *Esboço de um Balanço do Estado por Variações Patrimoniais* pelo chefe de secção Fernando Pereira Simões (Simões, 1970). Em 1971 é publicado *Balanço da Tesouraria do Estado. Ensaio com referência a 31 de Dezembro de 1969*, pelo chefe de repartição Luís das Neves Álvares (Álvares, 1971). Em 1973 saem: *Balanço da Tesouraria do Estado (Sua Aplicação à Gerência de 1970)* e *Balanço do Estado por Variações Patrimoniais (Sua Aplicação à Gerência de 1970)* respectivamente pelo chefe de repartição Luís das Neves Álvares e pelo chefe de secção Fernando Pereira Simões (Álvares, Simões, 1973 a) e, logo a seguir, *Balanço da Tesouraria do Estado (Sua Aplicação à Gerência de 1971)* e *Balanço do Estado por Variações Patrimoniais (Sua Aplicação à Gerência de 1971)* respectivamente pelo chefe de repartição Luís das Neves Álvares e pelo chefe de secção Fernando Pereira Simões (Álvares, Simões, 1973 b). Em 1974, *Balanço da Tesouraria do Estado (Sua Aplicação à Gerência de 1972)* e *Balanço do Estado por Variações Patrimoniais (Sua Aplicação à Gerência de 1972)* respectivamente pelo director de contabilidade Luís das Neves Álvares e pelo subdirector de contabilidade Fernando Pereira Simões (Álvares, Simões, 1974), já com enquadramento dos responsáveis na carreira de contabilistas criada pelo Decreto-Lei nº 488/73, de 29 de Setembro (Reorganiza os serviços da Direcção-Geral da Contabilidade Pública).

Nos quatro anos indicados os Relatórios da Conta Geral do Estado passam a incluir os Balanços de Tesouraria no último dia do ano e as Variações Patrimoniais da gerência correspondente ao ano, esclarecendo quanto às últimas que se trata de estimativa. A parte do Relatório correspondente intitula-se *Balanço de tesouraria e variações patrimoniais* nos Relatórios de 1969 a 1971, assinados por João Dias Rosas, e *Situação Patrimonial do Estado* no Relatório de 1972, assinado por Manuel Cotta Dias.

Cabe entanto questionar a forma de tratamento das situações de autonomia. No Decreto nº 15 465, de 14 de Maio de 1928 (Promulga a reforma orçamental), o recém-nomeado Ministro das Finanças António de Oliveira Salazar manda, através dos respectivos artigos 19º e 20º, aplicar a contabilidade pública a “*Todos os serviços públicos gerais, regionais ou locais, quer gozem ou não de autonomia administrativa ou financeira*”, exceptuando os estabelecimentos bancários do

Estado, deixando no preâmbulo deste diploma justificada a necessidade de uma centralização financeira:

*O Orçamento geral, o Tesouro e a capacidade do contribuinte terão de ser defendidos contra os abusos e a multiplicidade dos serviços autónomos, fundos, corpos e entidades dotadas de faculdades tributárias, desconjuntando o próprio Estado e violentando sem grande interesse para este o contribuinte português.*

Salazar concretizará sobretudo esta intenção no que se refere à limitação das faculdades tributárias dos municípios, e em geral o Estado Novo foi pouco generoso na concessão de autonomias e de personalidade jurídica mas não criou regimes gerais para enquadrar a sua concessão e a sua retirada.

Neste contexto a criação de sistemas digráficos na Administração Pública continuou a ser discutida, sobretudo após a constituição da Sociedade Portuguesa de Contabilidade, e até preconizada.

Olga Silveira, no seu trabalho já citado, reteve da conferência “A Gestão Pública e a Gestão Privada postas em confronto”, realizada em 20 de Outubro de 1949 na Sociedade de Geografia de Lisboa a convite da Sociedade Portuguesa de Contabilidade, pelo Director-Geral da Contabilidade Pública, Aureliano Felismino – licenciado em ciências económicas e financeiras – que:

*“A contabilidade digráfica é aplicável à contabilidade pública central. Contudo questionou se o investimento financeiro em recursos humanos e materiais que seria necessário compensaria os resultados que se obtivessem.”*

Prosseguindo, indica que Felismino:

*Por fim aconselha a utilização do sistema digráfico sempre que nos organismos existam receitas próprias ou actividades comerciais, industriais e agrícolas. Nestes, será indispensável que ao lado da contabilidade de caixa funcione o sistema digráfico.*

*Como exemplo refere a Caixa Geral de Depósitos, o Arsenal do Alfeite, a Cordoaria Nacional, a Casa da Moeda, a Imprensa Nacional, as Oficinas Gerais de Equipamento e Arreios, etc.*

*Também recomenda este sistema nos estabelecimentos onde, com ou sem receitas próprias, há valores patrimoniais avultados, em armazém, que constantemente flutuam e que, por isso, convém seguir com cuidado especial.*

*Ex: Estabelecimentos Hospitalares Civis e Militares (Silveira, 2000: 92-93).*

Assim, Aureliano Felismino não parece objectar à montagem de uma contabilidade digráfica em entidades com graus de autonomia que lhe sejam legalmente reconhecidos e não interfiram com a função orçamental. Ele próprio ao comentar a conferência, a que já nos referimos, proferida no âmbito da Sociedade Portuguesa de Contabilidade por Rodrigo Manuel de Everard Martins, em 24 de Maio de 1952, com o tema “Para a História da Contabilidade Pública em Portugal” (também referenciada por Olga Silveira na sua tese citada) se terá referido “à aplicação da contabilidade por partidas dobradas em alguns sectores oficiais, dando como exemplo a escrita dos Hospitais Civis de Lisboa” (Silveira, 2000: 89 ; Martins, 1952: 5).

Em 24 de Fevereiro de 1954, numa conferência sobre “A posição actual da Contabilidade do Estado na hierarquia dos conhecimentos contabilísticos. Novas perspectivas.” que será publicada no ano seguinte no nº1 do Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade e como separata deste, Aureliano Felismino apresenta a Contabilidade Pública e a Contabilidade Privada como ramos da Contabilidade Nacional, ensaia sectorizações da Contabilidade Pública com base na tipologia de “pessoas colectivas que exercem a Administração Pública” de Marcelo Caetano, nos regimes de contabilidade, na existência ou não de personalidade jurídica, na existência ou não de autonomia administrativa ou financeira, na existência ou não de autonomia patrimonial, na transição ou não dos respectivos fundos pelo Tesouro, ensaiando até uma distinção entre “autonomia perfeita” e “autonomia imperfeita”.

Do mesmo modo dá conta de que a Direcção-Geral de Contabilidade Pública, criada em 1849 como Direcção-Geral de Contabilidade e a quem durante algum tempo foram indistintamente aplicadas ambas as denominações, “vive já ao presente numa euforia, que tende a aumentar, de intervenção em assuntos que lhe são postos e que se afigura transcenderem os domínios até da Contabilidade

*Pública...apesar disso o seu âmbito de acção ‘contabilística’ ainda na actualidade se confina essencialmente à Contabilidade do Estado, e tudo indica que não será viável poder ultrapassar esses limites.” (Felismino, 1954).*

Na já referenciada Lei nº 2 050 (Lei de Meios de 1952) estipulava-se aliás, num artigo 13º:

*Todos os serviços públicos e estabelecimentos fabris do Estado que mantenham explorações agrícolas, pecuárias ou industriais, deverão possuir, independentemente de contabilidade orçamental, uma organização contabilística adequada à importância das mesmas explorações que permita mais perfeita avaliação dos resultados anualmente obtidos e custos de produção.*

Em 1956 o Gabinete de Estudos António José Malheiro publicaria um estudo intitulado *Actividades económicas de serviços do Estado. Uniformização da escrita digráfica e sua ligação com a contabilidade orçamental*, também elaborado pelo chefe de secção Raúl da Silva Baptista, que parece ter tido origem em estudos remetidos à Direcção-Geral com pedido de parecer, possivelmente versando a aplicação de contabilidade digráfica a trabalhos officinais ou de exploração agrícola ou pecuária que empregariam mão de obra em contexto prisional. O tema foi tratado com muita sensibilidade, considerando-se importante o recurso à contabilidade digráfica para evitar que fossem praticados preços que se traduzissem numa concorrência ilegítima com produtores privados e, do ponto de vista de ligação com a contabilidade orçamental entendeu-se que as receitas geradas pelas actividades, e apenas estas, deveriam ser aplicadas através de orçamentos privativos (Baptista, 1956).

Também em 1956 foi elaborado, igualmente sob a égide do Gabinete de Estudos António José Malheiro, um estudo intitulado *Contas de Exploração e de Estabelecimento das Empresas do Estado* que, na ausência de um regime jurídico de empresa pública, teve de recorrer a critérios económicos e contabilísticos para reequacionar as empresas a incluir no Mapa nº 2 do Preâmbulo do Orçamento Geral do Estado.

Em todo o caso, merece atenção a intervenção de Aureliano Felismino no 3º Congresso da *Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers* (UEC), que teve lugar em 1958 em Nice. Explica o Director-Geral no Relatório Anual da Direcção-Geral da Contabilidade Pública relativo a 1958, que entre outros compromissos internacionais participou na Mesa Redonda de Liège do Instituto Internacional de Ciências Administrativas, do qual era membro desde 1949, sendo o delegado português ao respectivo Comité de Práticas Administrativas (para o qual fora nomeado em 1951), no Congresso de Bruxelas do Instituto Internacional de Finanças Públicas, em que se terá inscrito aquando do Congresso de Lisboa de 1952, e no mencionado Congresso da UEC organismo a que a Sociedade Portuguesa de Contabilidade tinha aderido e do qual, na sequência de intervenções em eventos anteriores, tinha sido nomeado Presidente de uma Comissão / Secção de Contabilidade Pública especialmente criada.

Neste Congresso de Nice viu-se na necessidade de apresentar um relatório para uma mesa em que as contribuições tinham de versar o tema *Inventaire quantitatif, évaluation et contrôle des stocks* orientadas para a situação das empresas públicas, pois que tinha sido esta a estipulação da agenda fixada para o Congresso. Felismino redigiu em Lisboa e em francês, a comunicação que, com essa mesma denominação, iria apresentar ao Congresso – e que foi publicada pela Sociedade Portuguesa de Contabilidade – na qual dedicou pouco espaço ao tema agendado – ao contrário de noutros países europeus o Estado português, explicou, não tinha nacionalizado empresas privadas – e retomou a questão da articulação entre Inventário e Balanço, confiados a dois organismos diferentes, mas na comunicação, ao contrário do que tinha sido em 1933 o discurso de Salazar para consumo interno, indicou que só a Itália – cujo exemplo admitiu que Portugal viesse a seguir – e alguns países sul-americanos tinham avanços na contabilidade do património, bem como que, apesar da existência de instruções, a atribuição de valor aos bens inventariados era complexa e – argumento já aduzido na sua conferência de 1949 “As gestões pública e privada postas em confronto” - o esforço poderia não se justificar.

Insistiu – na linha do seu já citado Relatório de 1948 sobre a Direcção-Geral da Contabilidade Pública - na utilidade de um cálculo das variações patrimoniais

anuais e apontou como desejável que os institutos públicos, a administração ultramarina e a administração “autárquica” local organizassem os seus próprios balanços. Já quanto às empresas públicas, assumiu que o valor dos direitos que sobre elas detinha o Estado deveria ser levado ao activo deste, ideia que, tanto quando nos é dado perceber, aparece formulada pela primeira vez (Felismino, 1958).

Este tipo de solução viria aliás a ser adoptado no Decreto-Lei nº 477/80, de 15 de Outubro (cria o inventário geral do património do Estado), o qual para além dos tradicionais Domínio Público e Domínio Privado veio a considerar uma terceira área, denominada Património Financeiro, onde se deveriam incluir os direitos relativos ao estabelecimento dos institutos públicos estaduais e as participações financeiras.

Para além disso, discutiu do ponto de vista teórico com algum desenvolvimento as diferenças entre o balanço do Estado e os das empresas privadas, reiterando o fim não lucrativo do Estado, mas também a importância que nas empresas privadas o balanço tem para vários interlocutores – a gerência, os associados, o Estado e outros. Não referiu expressamente os bancos, mas argumentou que, enquanto uma empresa pode entrar em liquidação, o Estado é eterno. Felismino foi agraciado com o título de membro honorário da UEC, mas esta não terá dado continuidade às discussões sobre contabilidade pública.

Em 1960 seria publicado nos Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro um trabalho intitulado *Elementos para a montagem da Contabilidade Digráfica de Um Estabelecimento do Estado com Autonomia Administrativa e Financeira*, da autoria do chefe de secção Jorge Naves, licenciado em ciências económicas e financeiras, nessa altura a exercer funções em regime de requisição na Administração do Porto de Douro e Leixões (APDL), cujo caso será o retratado no estudo (Naves, 1960). A Comissão de Leitura, presidida por Fernando Natividade Alves, adjunto do Director-Geral, num parecer que discutiu o estudo com alguma profundidade, recomendou fortemente a publicação.

Fora do estrito âmbito dos sistemas digráficos, Felismino chamou por vezes a atenção para que as despesas orçamentais podem servir para fazer uma

aproximação aos custos, e de certo modo ensaiou a construção de uma contabilidade interna ou analítica mesmo sem existência de contabilidade geral:

- No primeiro Relatório Anual da Direcção-Geral em 1948, quando procedeu a uma comparação entre as receitas e despesas associadas à actividade dos consulados;
- Mais tarde, quando de estudos internos sobre “rendimento médio” e tempo médio aplicado à realização de cada tipo de tarefa, recordará que, conhecendo o pessoal afecto às tarefas, poderia converter estimativas de horas de trabalho despendidas em custos, uma vez que a Direcção-Geral dispunha do valor das remunerações de cada funcionário, e procurará afectar as despesas e bens e serviços da sua Direcção-Geral a unidades orgânicas e actividades específicos, inclusive porque criou uma Comissão de Compras que assegurava o controlo das requisições.

De referir também o estudo confiado ao então chefe de secção Francisco António Godinho Lobo, licenciado em Matemática, publicado em 1956 nos opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro e intitulado *Rendimento Médio* (Lobo, 1956).

As situações relativas a serviços municipalizados, serviços municipais e estabelecimentos fabris militares ficaram à margem deste debate.

Não conseguimos confirmar a afirmação anteriormente transcrita de Costa Lázaro:

*Já o Código Administrativo de 1895 preconizava o uso do sistema digráfico nos serviços municipais.*

Compulsando a propósito deste Código a edição anotada de Jaime Artur da Mota (Mota, 1896) não parece estar prevista a criação de serviços municipalizados, pese embora a referência a estabelecimentos e a serviços municipais, nem estar expressamente consignada a utilização do sistema digráfico.

Sabe-se no entanto, por relato de 2 de Agosto de 1910 do Ministro de Portugal em Bruxelas, António de Oliveira Soares, que consultámos no Arquivo Histórico Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiro, que o delegado oficial português ao I Congresso Internacional de Ciências Administrativas, Fernando

Emídio da Silva apresentou uma comunicação-relatório escrito intitulado “Municipalisações de serviços públicos em Coimbra”, que se esperava viesse a ser publicada no 5º volume dos documentos do Congresso (Gonçalves, 2019: 73-74).

A possibilidade da municipalização de serviços ficaria expressamente prevista no “Projecto de código administrativo elaborado pela comissão nomeada por decreto de 25 de Outubro de 1910” (Ministério do Interior, 1911) que contudo nunca seria aprovado, e seria retomada, com cautelas, no Código Administrativo do Estado Novo, que conheceu duas versões, uma de 1936, assumidamente experimental, resultante do Decreto-Lei nº 27 424, de 31 de Dezembro de 1936 (Aprova o Código Administrativo) e outra de 1940, resultante do Decreto-Lei nº 31 095, de 31 de Dezembro de 1940 (Aprova o Código Administrativo e o Estatuto dos Distritos Autónomos das Ilhas Adjacentes).

Em ambas se prescreve a existência nos serviços municipalizados, de contabilidade industrial e de balanço, e se enfatiza que as câmaras municipais os explorarão “*por sua conta e risco*”:

Artigo 146º (164º na versão de 1940):

*É permitido às câmaras, com a aprovação dos respectivos conselhos municipais, explorar, sob forma industrial, por sua conta e risco, serviços públicos de interesse local, que tenham por objecto: ...*

E se aponta o carácter empresarial destas organizações, que aliás não dispõem de personalidade jurídica:

Artigo 148º (166º na versão de 1940):

*A deliberação tendente à municipalização de qualquer serviço será sempre precedida da elaboração de projecto em que se tenham em conta os aspectos técnicos, económico e financeiros, da empresa.*

Sempre com o cuidado de não fazer concorrência ilegítima à “*indústria particular*”:

Artigo 147º, & único (165º na versão de 1940):

*Nos casos em que os serviços municipalizados prestem ao público algumas utilidades acessórias do seu objecto principal que normalmente se obtenham da*

*indústria particular, deverão os preços ser calculados de forma a que não se estabeleça concorrência com esta.*

Estes serviços municipalizados podem, com a mesma lógica e as mesmas restrições, ser organizados a nível de federações de municípios.

Repare-se que não existe um plano contabilístico que uniformize a organização destas contabilidades.

A aplicação de contabilidade digráfica no Município de Lisboa a partir da implantação da República está referenciada em diversas fontes mas nunca, que saibamos, foi objecto de investigação. O projecto de Código Administrativo de 1911 não parece dar-lhe cobertura expressa. Mas ter-se-á prolongado por várias décadas.

A substituição da Câmara Municipal de Lisboa por uma Comissão Administrativa subsequente ao triunfo do movimento militar de 28 de Maio de 1926 não deveria afectar a dinâmica criada uma vez que o novo Presidente foi José Vicente de Freiras, um militar republicano conservador que desempenhou é certo funções nos ministérios formados – e até a presidência de um deles – mas sempre substituído por um vice-presidente, conforme descrito no estudo biográfico de Francisco Fernandes *General José Vicente de Freitas – A liberdade de pensar*. Quando Costa Lázaro em Abril de 1933 refere, como também já transcrevemos, que a contabilidade digráfica *aí se mantém ainda, porventura com resultados menos lisonjeiros, segundo uma opinião colhida* estará possivelmente a fazer-se eco da apreensão suscitada pela exoneração de Vicente de Freitas por Salazar em Fevereiro desse ano (Fernandes, 2010: 309-313).

No entanto os termos, que também já transcrevemos, em que, já em 1941, no prefácio a *Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial*, o Inspector de Finanças José de Figueiredo Dias elogia a contabilidade digráfica aplicada na Câmara de Lisboa sugerem que a experiência continuava a servir de referência. ´

Conhece-se ainda um artigo de António Rodrigues de Oliveira intitulado “Contribuição para o Estudo da Aplicação da Contabilidade à Administração Pública” datado de 1949 e publicado em separata dos nºs 37 e 38 da *Revista Municipal*, que, com base em números de 1946 relativos ao Município de Lisboa,

procura exemplificar como seria a aplicação de uma Contabilidade “Financeiro-Patrimonial”, com “fórmulas contabilísticas” e “sistemas de representação” próprios. Neste contexto, apresenta uma “Conta de Administração”, relacionando-a com as Contas de “Receitas Orçamentais” e de “Despesas Orçamentais”, uma “Conta de Flutuação Patrimonial” e um Balanço – “Conta do Património” (Oliveira, 1949). Existe aliás na Biblioteca Nacional um livro “Contabilidade digráfica – Classificador” editado em 1959 pela Câmara Municipal de Lisboa.

Falemos por fim da organização dos estabelecimentos fabris militares, em que o Estado Novo legislou sobre contabilidade digráfica de forma invulgarmente assertiva, em termos que fazem recordar a legislação sobre serviços municipalizados.

Em 19 de Março de 1947 foi publicada a Lei nº 2 020 (Promulga as bases relativas à reorganização dos estabelecimentos fabris dependentes do Ministério [da Guerra]), que se aplica à Fábrica Militar de Braço de Prata, à Fábrica Nacional de Munições de Armas Ligeiras, à Fábrica Militar de Pólvoras e Explosivos, às Oficinas Gerais de Equipamentos e de Arreios (Fábrica Militar de Santa Clara), às Oficinas Gerais de Material de Engenharia, às Oficinas Gerais de Material Aeronáutico, às Oficinas Gerais de Fardamento, à Manutenção Militar e ao Laboratório Militar de Produtos Químicos e Farmacêuticos, sendo que na Base VII se dispõe:

*Os estabelecimentos fabris do Ministério da Guerra vivem em regime de industrialização e ficam sujeitos aos princípios que regem as actividades das empresas privadas. Têm completa autonomia administrativa, observam rigorosamente os preceitos da contabilidade orçamental e industrial e utilizam o sistema digráfico nos métodos de escrita, idênticos em todas as fábricas, oficinas e laboratórios.*

A referida lei não se aplicava contudo aos estabelecimentos dependentes do Ministério da Marinha onde, como referimos, já havia experiências de recurso à contabilidade digráfica.

Esta Lei nº 2 020, relativa aos estabelecimentos fabris militares, foi construída de forma a salvaguardar a posição dos produtores particulares, conforme por exemplo decorre da respectiva Base II:

*Os estabelecimentos industriais na dependência do Ministério da Guerra não podem, em geral, concorrer no campo económico com as empresas ou actividades particulares, nem podem dedicar-se a fabricos ou trabalhos que não se contenham dentro dos objectivos estritamente prescritos na sua organização, salvo em caso de guerra ou de perigo iminente dela.*

*Pode, porém, ser autorizada a colaboração dos mesmos estabelecimentos com forças armadas congéneres, quer para proporcionar à economia nacional a utilização da sua técnica especializada ou do seu melhor apetrechamento, quer para facilitar a preparação da mobilização industrial em caso de guerra ou de grave emergência.*

*O Ministério da Guerra, em relação às encomendas ou fabricos que seja possível obter simultaneamente nos estabelecimentos fabris do Estado ou nas empresas particulares, só preferirá os produtos dos estabelecimentos na sua dependência quando, respeitadas as características de qualidade e as conveniências quanto a prazos de entrega, lhe fôr possível obtê-los ali por melhor preço.*

Dado que na vasta documentação que reunimos sobre a Direcção-Geral da Contabilidade Pública o tema não é mencionado, interrogamo-nos sobre a autoria material do diploma, as circunstâncias em que foi concebido – tendo em conta necessariamente a experiência da II Guerra Mundial - e a sua efectiva aplicação.

Importa ainda mencionar que já perto do final do período do Estado Novo começaram a ser criadas, em certos casos por transformação de serviços autónomos, empresas públicas a que a lei atribuía essa qualidade, diferentemente das Empresas do Estado que por mera decisão administrativa eram incluídas no correspondente mapa do preâmbulo do Orçamento Geral do Estado.

Foi o caso dos Telefones de Lisboa e Porto (TLP) criada pelo Decreto-Lei nº 48 007, de 26 de Outubro de 1967 (Fixa as condições gerais a que fica subordinada a administração da exploração do serviço público que constitui objecto da concessão outorgada a The Anglo-Portuguese Telephone Company, Ltd. (APT), que, a partir de 1 de Janeiro de 1968 e enquanto durar o período transitório previsto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 46 033, passa a ser explorado por uma empresa pública, administrativa e financeiramente autónoma, denominada «Telefones de Lisboa e Porto» (TLP) ), dos CTT , transformados pelo Decreto-Lei nº 49 368, de 10 de Novembro de 1969 (Determina que a partir de 1 de Janeiro de 1970 a Administração-Geral dos Correios, Telégrafos e Telefones passe a constituir uma

empresa pública do Estado, denominada «Correios e Telecomunicações de Portugal», regida pelo estatuto anexo ao presente decreto-lei, e introduz alterações ao Estatuto dos Telefones de Lisboa e Porto, anexo ao Decreto-Lei n.º 48007) e da Imprensa Nacional, convertida pelo Decreto-Lei nº 48 476, de 30 de Dezembro de 1969 (Aprova o Estatuto da Imprensa Nacional, que passa a constituir uma empresa pública, dotada de autonomia administrativa e financeira e património próprio - Revoga os Decretos-Leis n.os 39487, 40399 e 46148).

Outros casos se seguiriam, sendo de notar que, inexistindo um regime geral de empresa pública cada diploma teve de dispor pormenorizadamente sobre todos os aspectos da vida da entidade, incluindo a organização contabilística. Deixaremos estas situações, e a dos estabelecimentos bancários do Estado, fora do nosso estudo.

Chegados aqui, poder-se-ão formular:

### **3. ALGUMAS REFLEXÕES**

- I. Parece ter existido algum entusiasmo, por parte de pessoal formado em contabilidade ou que contactou com o assunto na licenciatura em ciências económicas e financeiras, em relação à introdução de sistemas de contabilidade digráfica em organismos da Administração Pública, surgindo várias vezes referências ao Professor Doutor Vitorino Guimarães, que ensinou Contabilidade Pública no ISCEF.
- II. Não há compartimentos estanques entre profissionais: Aureliano Felismino e Raul da Silva Baptista, quadros superiores da Direcção-Geral da Contabilidade Pública, pertencem à Sociedade Portuguesa de Contabilidade, Virgílio Rodrigues, que colaborou na *Revista de Contabilidade Pública*, falecerá antes da constituição da Sociedade; António Rodrigues de Oliveira cujo artigo na *Revista Municipal* conhecemos por ter sido oferecido a Águedo de Oliveira cita um artigo de autor brasileiro sobre contabilidade mercantil publicado anos antes na *Revista de Contabilidade Pública*; Rodrigo de Everard Martins mostra na sua conferência de 1952 ter tido acesso aos pouco divulgados Relatórios

da D.G.C.P. de 1948 e de 1949; a publicação da separata *Quelques Aspects de L'Activité Patrimoniale de l'État au Portugal*, de António Luís Gomes, com prefácio de Vitorino Guimarães, é mencionada nas “pequenas notícias” do Boletim da SPC; Aureliano Felismino e outros sócios da Sociedade participam no Instituto Internacional de Finanças Públicas seguindo percursos diferentes;.

- III. Para todos estes intervenientes a contabilidade digráfica é algo de familiar e de utilização desejável. O Decreto-Lei nº 34 625, de 24 de Maio de 1945 (Cria na Direcção-Geral da Contabilidade Pública, na imediata dependência do respectivo director-geral, um Gabinete de Estudos a que será dado o nome de António José Malheiro) previa que os trabalhos do Gabinete fossem publicados na *Revista de Contabilidade Pública* ou divulgados directamente. A Revista deixará de ser publicada naquela data com um número de homenagem a Malheiro, mas ao escrever em 1955 o opúsculo *Os Primeiros Dez Anos de Vida do Gabinete de Estudos António José Malheiro*, Aureliano Felismino lembra-se de defender a reactivação da Revista como terceiro instrumento de comunicação periódica, com o carácter de “órgão doutrinário”, acoplado aos quatro fundadores e sócios da *Sociedade Editora da Revista de Contabilidade Pública*, que continuariam a gerir as finanças da Revista, sem fins lucrativos, e com recurso a *sistema digráfico*, uma estrutura de participação interna encimada por uma Comissão de Leitura presidida pelo Adjunto do Director-Geral (Felismino,1955); a ideia não vingou, embora a Direcção-Geral passasse a contar com Comissões de Leitura para análise dos trabalhos propostos para publicação como opúsculos do Gabinete de Estudos e em consequência se tenha ganho uma colecção de 157 opúsculos sobre os mais diversos temas.
- IV. A orientação política adoptada por Salazar em 1933 de mandar proceder (rapidamente e em força ...) à organização, pela Direcção-Geral da Fazenda Pública, de um Inventário de Bens do Estado, que, sem qualquer recurso à digrafia, seria entregue todos os anos à Direcção-Geral da Contabilidade Pública, “chave na mão”, para integração na Conta Geral

do Estado, mostrou-se de execução difícil, e depois de, em relação à Conta de 1938 criticar a publicação, mais uma vez, de valores necessitados de correcção, nunca mais foram, enquanto esteve no Governo, publicados, com a assinatura do Ministro das Finanças, valores relativos a património.

- V. A forma como foi sendo organizada, para efeitos de organização de um inventário global do Estado, a recolha de valores patrimoniais, que não eram integrados numa contabilidade dos organismos e conseqüentemente utilizados para apuramento de custos, não contribuiu para sensibilizar os serviços para a importância de tal recolha para a sua própria gestão, apesar de a publicação do Decreto nº 38 503, de 12 de Novembro de 1951 e a subsequente criação e instalação de uma Comissão Central de Inquérito e Estudo da Eficiência de Serviços Públicos sugerir que o Governo atribuía interesse a uma evolução nesse sentido, no entanto essa Comissão, na qual a Direcção-Geral da Fazenda Pública não ficou representada, assim como não ficou integrada nos trabalhos de “mecanização” dos serviços do Ministério das Finanças, não desenvolveu qualquer trabalho com vista à utilização pelos serviços de uma contabilidade digráfica.
- VI. E contudo a referida Comissão foi lançada no quadro do anúncio de uma visão que considerava muito importante o cômputo de rendimentos e de custos nos serviços da Administração Pública e incluía personalidades com currículo na área, sendo a situação a que se chegou extraordinariamente anómala.
- VII. Aparentemente as leis não escritas do regime impediam que fosse retomada uma iniciativa não imediatamente bem sucedida e mesmo a sugestão, implícita nas considerações de António de Oliveira Salazar que determinaram a suspensão da publicação dos valores do inventário, de que se publicassem ao menos as variações patrimoniais decorrentes da execução do Orçamento, só começou a ser concretizada, por proposta da Direcção-Geral da Contabilidade Pública, entre 1969 e 1972, já

Salazar tinha deixado as funções de Presidente do Conselho de Ministros.

- VIII. As experiências de introdução de contabilidade digráfica não directamente decorrentes de lei fizeram-se sem definição de normas comuns e muito menos de um modelo uniforme de contabilidade. O legislador de modo geral concedia mais facilmente uma autonomia patrimonial *de facto* do que personalidade jurídica, e é sintomático que o Estado Novo, salvo no pós-II Guerra Mundial em relação aos organismos de coordenação económica, nunca tenha sentido a necessidade de intervir nesta matéria, através da criação de uma lei-quadro, parecendo-lhe suficiente ter mandado em 1928 aplicar a todos os organismos, à excepção dos estabelecimentos bancários do Estado, as normas da contabilidade pública e ir legislando sobre a inclusão de novos sectores nos mapas do preâmbulo do Orçamento Geral do Estado (Gonçalves, 2013: 164-175).
- IX. Aureliano Felismino na sua conferência de 1954 “A posição actual da contabilidade do Estado na hierarquia dos conhecimentos contabilísticos (Novas perspectivas)” publicada no Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade mostra ter consciência desta situação, mas é sintomático que não equacione a possibilidade de uma solução legislativa harmonizadora (Felismino, 1954).
- X. A ideia de que o sistema digráfico é aplicável à contabilidade pública central mas exigiria um investimento em recursos humanos e materiais que não seria compensado pelos resultados, várias vezes defendida por Felismino, exigiria uma doutrina sobre o tratamento da produção de serviços não vendidos no mercado, que não sabemos estaria estabilizada no seu espírito; afinal de contas se os POC sectoriais criados após o fim do Estado Novo deram em vários casos sequência a experiências anteriores, a construção do POCP e do SNC-AP nasceram noutros enquadramentos. Mas este estudo vai concluir aqui.

## 4. CONCLUSÕES

- 1ª. Durante o período do Estado Novo manteve-se uma atitude favorável à introdução de contabilidade digráfica nos serviços da Administração Pública, desde que estes continuassem a elaborar orçamentos e contas e acordo com as normas da Contabilidade Pública (contabilidade orçamental), e essa introdução chegou a ser recomendada quando os serviços realizavam qualquer forma de produção e procediam à sua venda.
- 2ª. Em relação aos serviços municipalizados e aos estabelecimentos fabris militares dependentes do Ministério da Guerra essa forma de organização contabilística chegou a ser determinada por lei, estipulando-se que os preços praticados não deviam concorrer com os da indústria particular.
- 3ª. Todavia, inexisteram planos contabilísticos – que também não existiam para as próprias empresas – e formas de apoio à introdução deste tipo de contabilidade e à divulgação dos seus resultados.
- 4ª. António de Oliveira Salazar promoveu a adopção de um conjunto de diplomas que, com uma finalidade essencialmente de promoção política, criassem uma contabilidade do património (Cadastro, Inventário e Balanço), mas optou por a partir da Conta Geral do Estado de 1938 descontinuar a publicação dos valores apurados pela Direcção-Geral da Fazenda Pública por estes estarem sujeitos a rectificações que considerava desprestigiantes.
- 5ª. A Direcção-Geral da Fazenda Pública foi desde aí afastada de processos em que a sua participação seria imprescindível, como a constituição em 1951 de uma Comissão Central de Inquérito e Estudo da Eficiência dos Serviços Públicos, que deveria estudar a forma de promover o apuramento de rendimentos e custos dos serviços, e o da mecanização dos serviços do Ministério das Finanças, que veio a ser gerida conjuntamente pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública e pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.
- 6ª. Ficaram assim inviabilizadas as propostas, formuladas logo em 1941 por Joaquim José Paiva Corrêa, com o apoio de José de Figueiredo Dias, de uma

Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial, coexistente com a contabilidade orçamental, articulada com a realização do Inventário do Estado, apesar de estes quadros terem vindo a participar na referida Comissão Central, na qual ficara também integrado o Professor de Contabilidade Fernando Gonçalves da Silva, e, bem assim, dirigentes de diversos Ministérios, no que deve ser considerado uma oportunidade perdida.

7ª. Em 1969 o Director-Geral da Contabilidade Pública Aureliano Felismino começaria a publicar Balanços de Variações Patrimoniais correspondentes á execução orçamental anual e o Director-Geral da Fazenda Pública Mouteira Guerreiro assimilaria as propostas de Paiva Corrêa à introdução de uma gestão de índole privada, sendo que a Direcção-Geral do Património do Estado que sucedeu a esta última tentaria, com o Decreto-Lei nº 477/80, de 15 de Outubro, retomar, sem articulação com a Direcção-Geral da Contabilidade Pública e sem a perspectiva de uma contabilidade de custos, a elaboração do Inventário do Estado.

8ª. A opinião, várias vezes repetida por Aureliano Felismino, de que a contabilidade digráfica seria aplicável à “contabilidade pública central”, mas que o investimento financeiro em recursos humanos e materiais poderia não ser compensado pelos resultados que se obtivessem, será compreensível, mas conviria também ter presente que à data sistemas de contabilidade digráfica aplicáveis ao Estado no seu conjunto, com as suas exigências de agregação e de consolidação e tratamento dos organismos centrais que não vendessem a sua produção, não estariam também suficientemente desenvolvidos.

## **ARQUIVOS E BIBLIOTECAS, PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS E EM SÉRIE**

### **Arquivos e Bibliotecas**

Biblioteca e Arquivo Digital da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças.

Biblioteca Nacional de Portugal.

Biblioteca do Tribunal de Contas.

### **Publicações periódicas**

Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade.

Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal.

Contas Gerais do Estado.

Diário do Governo, 1ª Série.

Diário da República, 1ª Série.

Orçamentos Gerais do Estado.

Relatórios Anuais da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Revista de Contabilidade Pública.

Revista Municipal (Município de Lisboa).

### **Publicações em série**

Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro.

## **DIPLOMAS LEGAIS**

Decreto nº 15 465, de 14 de Maio de 1928.

Decreto nº 16 670, de 27 de Março de 1929.

Decreto nº 18 381, de 24 de Maio de 1930.

Decreto-Lei nº 22 728, de 24 de Junho de 1933.

Decreto-Lei nº 23 565, de 12 de Fevereiro de 1934.

Decreto-Lei nº 27 223, de 21 de Novembro de 1936.

Decreto-Lei nº 27 424, de 31 de Dezembro de 1936.

Circular nº 398, de 26 de Dezembro de 1940, da Direcção-Geral da Fazenda Pública.

Decreto-Lei nº 31 095, de 31 de Dezembro de 1940.

Decreto-Lei nº 34 625, de 24 de Maio de 1945.

Lei nº 2 020, de 19 de Março de 1947.

Decreto nº 38 503, de 12 de Novembro de 1951.

Lei nº 2 050, de 27 de Dezembro de 1951.

Decreto-Lei nº 48 007, de 26 de Outubro de 1967.

Decreto-Lei nº 49 368, de 10 de Novembro de 1969.

Decreto-Lei nº 48 476, de 30 de Dezembro de 1969.

Decreto-Lei nº 488/73, de 29 de Setembro.

Decreto-Lei nº 477/80, de 15 de Outubro.

## REFERÊNCIAS

1. Álvares, Luís das Neves (1971) *Balanço da Tesouraria do Estado. Ensaio com referência a 31 de Dezembro de 1969*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 116.  
[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-116/1/COL-AM-116\\_master/COL-AM-116\\_pdf/VersaolIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-116/1/COL-AM-116_master/COL-AM-116_pdf/VersaolIntegral.pdf)
2. Álvares, Luís das Neves e Fernando Pereira Simões (1973a), *Balanço da Tesouraria do Estado (Sua Aplicação à Gerência de 1970) e Balanço do Estado por Variações Patrimoniais (Sua Aplicação à Gerência de 1970)*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 130.  
[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-130/1/COL-AM-130\\_master/COL-AM-130\\_pdf/VersaolIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-130/1/COL-AM-130_master/COL-AM-130_pdf/VersaolIntegral.pdf)
3. Álvares, Luís das Neves e Fernando Pereira Simões (1973b), *Balanço da Tesouraria do Estado (Sua Aplicação à Gerência de 1971) e Balanço do Estado por Variações Patrimoniais (Sua Aplicação à Gerência de 1971)*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, 131.  
[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-131/1/COL-AM-131\\_master/COL-AM-131\\_pdf/VersaolIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-131/1/COL-AM-131_master/COL-AM-131_pdf/VersaolIntegral.pdf)
4. Álvares, Luís das Neves e Fernando Pereira Simões (1974), *Balanço da Tesouraria do Estado (Sua Aplicação à Gerência de 1972) e Balanço do Estado por Variações Patrimoniais (Sua Aplicação à Gerência de 1972)*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, 150.  
[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-150/1/COL-AM-150\\_master/COL-AM-150\\_pdf/VersaolIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-150/1/COL-AM-150_master/COL-AM-150_pdf/VersaolIntegral.pdf)
5. Baptista, Raul da Silva (1953), *Subsídios para a Organização de um Balanço do Estado*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 11.

- [https://purl.sgmf.pt/COL-AM-011/1/COL-AM-011\\_master/COL-AM-011\\_pdf/VersaoIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-011/1/COL-AM-011_master/COL-AM-011_pdf/VersaoIntegral.pdf)
6. Baptista, Raul da Silva (1956), *Actividades Económicas de Serviços do Estado: Uniformização da escrita digráfica e sua ligação com a contabilidade orçamental*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 32.  
[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-032/1/COL-AM-032\\_master/COL-AM-032\\_pdf/VersaoIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-032/1/COL-AM-032_master/COL-AM-032_pdf/VersaoIntegral.pdf)
  7. Câmara Municipal de Lisboa (1959), *Contabilidade Digráfica – Classificador*.
  8. Corrêa, Joaquim José Paiva (1941), *Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial*, Lisboa: Portugália.
  9. Felismino, Aureliano (1949), “A Gestão Pública e a Gestão Privada postas em confronto”, conferência proferida a convite da Sociedade Portuguesa de Contabilidade em 20 de Outubro de 1949, Imp. Tipografia Porto Médico.
  10. Felismino, Aureliano (1955) “A posição actual da Contabilidade do Estado na hierarquia dos conhecimentos contabilísticos. Novas perspectivas.”, conferência promovida pela Sociedade Portuguesa de Contabilidade em 24 de Fevereiro de 1954, Separata do nº 1 do Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade.
  11. Felismino, Aureliano (1955), *Os Primeiros Dez Anos de Vida do Gabinete de Estudos António José Malheiro*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 16.  
[https://purl.sgmf.gov.pt/COL-AM-0016/1/COL-AM-0016\\_item1/index.html](https://purl.sgmf.gov.pt/COL-AM-0016/1/COL-AM-0016_item1/index.html)
  12. Felismino, Aureliano (1958), *Inventaire quantitatif, évaluation et contrôle des stocks*, Comunicação ao Congresso de Nice de 1958 da *Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers*, em Boletim da Sociedade Portuguesa de Contabilidade.
  13. Fernandes, Francisco (2010), *General José Vicente de Freitas – A liberdade de pensar*, Lisboa, Edições Colibri.
  14. Gomes, António Luís (1941), “O papel da Revista de Contabilidade Pública como instrumento de trabalho dos funcionários”, *Revista de Contabilidade Pública*, Ano II, nº 6.

15. Gomes, António Luís (1955), “*Quelques aspects de L’Activité Patrimoniale de L’État au Portugal*”, *Bulletin Bimestriel* nº 163 da *Société Belge d’Études & d’Expansion*, Separata impressa em 1955 por Ramos, Afonso e Mota .
16. Gomes, Delfina Rosa da Rocha (2007), *Accounting change in central government: the institutionalization of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777)*, tese de doutoramento, RCAAAP – Repositórios Científicos de Acesso Aberto em Portugal. <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/6754/1/Tese%20Doutoramento%20Delfina%20Gomes.pdf>
17. Gonçalves, Miguel, Márcia Simões, Raquel Ferreira, Cristina Góis (2023), *História da Contabilidade Portuguesa – O Século XX*, Coimbra: Almedina.
18. Gonçalves, Nuno Eduardo da Silva Ivo (2013), *O Progresso da Ideia de “Gestão Empresarial”, na Administração Pública portuguesa*, tese de doutoramento em Sociologia, especialidade de Sociologia Política, Lisboa: ISCTE-IUL (policopiado). [https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/6182/1/phd\\_nuno\\_ivo\\_goncalves.pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/6182/1/phd_nuno_ivo_goncalves.pdf),
19. Gonçalves, Nuno Ivo (2019), *As Secções Nacionais Portuguesas do Instituto Internacional de Ciências Administrativas (1908-2012)*, Lisboa: Edições Ex-Libris (chancela Sítio do Livro), disponível em Academia.Edu.
20. Guerreiro, António Cândido Mouteira e Crispim Gouveia (1969), *A Direcção-Geral da Fazenda Pública, Seu Papel na Administração Pública, II Volume – Serviços do Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 89. <https://purl.sgmf.pt/urn/koha/marcxml/html?id=242&agente=arquivo.sgmf.pt>
21. Jorge, Susana Margarido Faustino (2003), *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*. Birmingham: Birmingham University. <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/13545/1/tese.pdf>
22. Lázaro, A. da Costa (1933), *Contabilidade Digráfica: Aplicação aos serviços do Ministério da Marinha*, Imprensa da Armada.

23. Marinho, Luís (1942), “Classificação dos bens nacionais. Organização do inventário e balanço”, *Revista de Contabilidade Pública*, Ano III, nº 9.
24. Martins, Rodrigo Manuel de Everard (1952), “Para a História da Contabilidade Pública em Portugal”, conferência proferida em 24 de Maio de 1952 na Sociedade Portuguesa de Contabilidade.
25. Mendes, Joana (2006), “La Reforme du Système Administratif Portugais: New Public Management ou État Neo-Wéberien?”, *Revue Française d’Administration Publique* (119), 533-554.
26. Ministério do Interior (1911), Projecto de código administrativo elaborado pela comissão nomeada por decreto de 25 de Outubro de 1910, Lisboa, Imprensa Nacional.
27. Mota, Jaime Artur da (1896) Código administrativo: aprovado por carta de lei de 4 de Maio de 1896, seguido de um mapa com a nova divisão administrativa / anotado por Jayme Arthur da Motta, Coimbra, imprensa da Universidade.
28. Naves, Jorge (1960), *Elementos para a montagem da contabilidade digráfica de um estabelecimento do Estado com autonomia administrativa e financeira*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 50.  
[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-050/1/COL-AM-050\\_master/COL-AM-050\\_pdf/VersaoIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-050/1/COL-AM-050_master/COL-AM-050_pdf/VersaoIntegral.pdf)
29. Oliveira, António Rodrigues de (1949), *Contribuição para o Estudo da Aplicação da Contabilidade à Administração Pública*, Separata dos nºs 37 e 38 da Revista Municipal.  
[https://hemerotecadigital.cm-lisboa.pt/OBRAS/RevMunicipal/N37/N37\\_master/N37.pdf](https://hemerotecadigital.cm-lisboa.pt/OBRAS/RevMunicipal/N37/N37_master/N37.pdf)  
[https://hemerotecadigital.cm-lisboa.pt/OBRAS/RevMunicipal/N38/N38\\_item1/index.html](https://hemerotecadigital.cm-lisboa.pt/OBRAS/RevMunicipal/N38/N38_item1/index.html)
30. Ouda, Hassan A.G. (2003), “Accrual Accounting in the Government Sector. Background, Concepts, Benefits and Costs”, *Public Fund Digest*, Volume III, nº 2, 52-73.  
<https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=75b3f4e208a03b3d3a2069ac56d5f5e49bb00633>

31. Ouda, Hassan A.G. (2004), “Basic Requirements Model for Success of Accrual Accounting In The Public Sector”, *Public Fund Digest*, Volume IV, nº 1, 78-99.  
[https://www.academia.edu/33191646/Basic\\_Requirements\\_Model\\_for\\_Successful\\_Implementation\\_of\\_Accrual\\_Accounting\\_in\\_the\\_Public\\_Sector](https://www.academia.edu/33191646/Basic_Requirements_Model_for_Successful_Implementation_of_Accrual_Accounting_in_the_Public_Sector)
32. Ouda, Hassan A.G. (2005), “Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector”, *Public Fund Digest*, Volume V, nº 2, 40-58.  
[https://www.researchgate.net/publication/303400056\\_Practical\\_and\\_Conceptual\\_Transition\\_Problems\\_of\\_Accrual\\_Accounting\\_in\\_the\\_Public\\_Sector](https://www.researchgate.net/publication/303400056_Practical_and_Conceptual_Transition_Problems_of_Accrual_Accounting_in_the_Public_Sector)
33. Premchand, A. (1983), *Government Budgeting and Expenditure Controls - Theory and Practice*, Washington, D.C.: International Monetary Fund.
34. Premchand, A. (1995), *Effective Government Accounting*, Washington, D.C.: International Monetary Fund
35. Rocha, J.A. Oliveira e Joaquim Filipe Ferraz Esteves de Araújo (2007), “Administrative Reform in Portugal: problems and prospects”, *International Review of Administrative Sciences*; 73 (4), 583-596.
36. Rodrigues, Manuel Jose Benavente (2019), *Erário Régio: as contas e o poder (1762-1833)*, tese de doutoramento, Repositório do ISCTE-IUL.  
<https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/19808>.
37. Foutor marn *Estabelecimento das Empresas do Estado*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 18.  
[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-018/1/COL-AM-018\\_master/COL-AM-018\\_pdf/VersaoIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-018/1/COL-AM-018_master/COL-AM-018_pdf/VersaoIntegral.pdf)
38. Silva (1966), Fernando Emídio da, “Doutor Marnoco e Sousa: O Ensino das Suas Aulas e a Lição da Sua Vida”, Separata do *Boletim da Faculdade de Direito*, 42, Coimbra: Coimbra Editora, 1966.
39. Silveira, Olga Cristina Pacheco (2000), *Da adopção da Contabilidade Digráfica na Administração Pública Portuguesa: Seus Antecedentes e Perspectivas Futuras*, tese de mestrado, disponível no Repositório da Universidade de Lisboa.

<https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/27870/1/DM-OCPS-2000.pdf>

40. Simões, Fernando Pereira (1970), *Esboço de um balanço do Estado por variações patrimoniais – Sua aplicação à gerência de 1969*, Opúsculos do Gabinete de Estudos António José Malheiro, nº 112.

[https://purl.sgmf.pt/COL-AM-112/1/COL-AM-112\\_master/COL-AM-112\\_pdf/VersaoIntegral.pdf](https://purl.sgmf.pt/COL-AM-112/1/COL-AM-112_master/COL-AM-112_pdf/VersaoIntegral.pdf)

### **Nota do autor**

As várias ortografias das citações anteriores a 1945 foram harmonizadas de acordo com esta última.