



Breve Retrospectiva Histórica da Contabilidade Pública Portuguesa – Uma Revisão de Literatura.

Maria Nascimento Cunha

Instituto Superior de Educação e Ciências (ISEC Lisboa). Membro do conselho científico do CIAC – Centro de Investigação de Artes e Comunicação

| Received: 31.08.2023 | Accepted: 02.09.2023 | Published: 04.09.2023

***Corresponding author:** Maria Nascimento Cunha

Instituto Superior de Educação e Ciências (ISEC Lisboa). Membro do conselho científico do CIAC – Centro de Investigação de Artes e Comunicação

Resumo

É indiscutível que o conhecimento do passado da Contabilidade contribui para a melhor percepção da Contabilidade de hoje e de amanhã. Este artigo tem como intuito último investigar a História da Contabilidade Pública portuguesa. É nesta procura pelo conhecimento passado, compreensão do presente e perspetivar do futuro a investigação pretende caminhar, até porque “uma compreensão do passado da Contabilidade pode contribuir para melhorar a nossa compreensão da natureza, papel, usos e impactos da Contabilidade de hoje e contribuir com informação que ajude no processo de tomada de decisões respeitantes aos desenvolvimentos contabilísticos de amanhã” (Carnegie, 2005, pp.15).

As principais ilações a que se chega dão conta de que nos primórdios de Portugal a Contabilidade pública praticada era extremamente simples, notando-se que a sua principal preocupação era servir de base para a fiscalização das finanças públicas, sem esquecer, igualmente, que a contabilidade por partidas dobradas apenas foi introduzida no setor público em 1761, muito depois de este método ter sido difundido pela Europa.

Palavras-chaves: História da Contabilidade. Contabilidade Pública. Portugal.

Introdução

Ao longo dos tempos ocorreram alterações nos sistemas contabilísticos a nível mundial, de cada país e a nível de cada entidade. As razões que estão subjacentes a estas mudanças têm sido estudadas por Potter (2005) e por Miller (1994), entre outros. Estes estudos são benéficos pois permitem compreender o estado atual da contabilidade, e como os sistemas contabilísticos são influenciados pelas políticas financeiras e económicas adotadas pelos diversos países.

Em 1928, António de Oliveira Salazar foi convidado pelo Presidente da República Carmona para resolver os problemas orçamentais de défice que assolavam Portugal. Salazar foi nomeado Ministro das Finanças tendo estabelecido como princípio básico o equilíbrio orçamental (Caria e Rodrigues, 2014). Em 1932, Salazar era primeiro-ministro e funda o que designa como

finanças públicas. Salazar 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 (Cochicho, 2011). De acordo com o Decreto nº 18.381, de 24 de Maio de 1930, deverá estabelecer-se a ordem, a disciplina, o rigor e a moral na Contabilidade Pública e no País. Esse mesmo Estado impõe a obrigatoriedade do método de registo da partida simples na Contabilidade Pública, abandonando-se o método das partidas dobradas, retrocedendo e limitando, deste modo, toda a Contabilidade na Administração Pública.

O contexto político, económico e social de Portugal (1928 -1974)

A constituição de 1933 nasceu da necessidade de estabilização e legitimação do regime nascido do golpe militar de 1926, que pôs fim à democracia parlamentar da I República. Na sequência desse golpe, as Forças Armadas tinham instaurado um regime autoritário,

em que o governo concentrava os poderes legislativo, executivo, legislando através de “decretos com força de lei”. Este vigoraria até Abril de 1933 e ficou conhecido como o período da Ditadura Militar.

Salazar, com ideias claras e conhecidas, após campanha pública divulgada pela imprensa conservadora, nomeadamente *Novidades* e *Diário da Notícias*, torna-se Ministro das Finanças. Na tomada de posse, em 27 de Abril de 1928, deixa a certeza da sua determinação e convicção de que a hesitante Ditadura Militar tinha encontrado o timoneiro: “Sei muito bem o que quero e para onde vou, mas não se exija que chegue ao fim em poucos meses. No mais que o País estude, represente, reclame, discuta, mas que obedeça quando se chegar à altura de mandar” (citado em Medina, 1990). Chegado ao Ministério, Salazar vai ter êxito numa tarefa que ao longo dos tempos assombrou os governos: o crónico défice orçamental, pai de uma dívida pública que minimiza a capacidade do estado investir numa política de fomento. Num país predominantemente agrário, com uma indústria anémica, só o estado podia reunir os recursos para impulsionar algum tipo de modernização. A ação do ministro vai desenvolver-se de acordo com o seu pensamento económico, cujo pragmatismo lhe permite alguma maleabilidade, de acordo com as circunstâncias correntes, em torno de um núcleo de princípios, historicamente situados e repetidamente afirmados: a estabilidade monetária; o equilíbrio orçamental; o fomento e valorização de recursos nacionais, incluindo naturalmente, o império colonial; a defesa do nacionalismo económico, de carácter autárquico, face à depressão, e mais liberal, em sintonia com a realidade de pós-guerra (Sousa, 1998). A “obra financeira” de Salazar foi desde logo lançada pelo Decreto nº 15 465 de 14 de Maio de 1928, ou seja cerca de duas semanas depois da tomada da sua posse como Ministro das Finanças, com o objetivo de “reformar a organização e o regime jurídico do orçamento para o mais completo conhecimento da situação nacional, para o equilíbrio das receitas e despesas ordinárias e para a defesa do Tesouro e do contribuinte.” (Decreto nº 15 465 de 14 de Maio de 1928, p.1141). Estabelece-se um novo conceito de equilíbrio orçamental no qual se efetua a equivalência do mesmo a equilíbrio do orçamento ordinário, admitindo o recurso, em equilíbrio, a empréstimos públicos apenas para financiar despesas extraordinárias, quer ao nível da restauração da economia nacional e fomento económico, quer de defesa da ordem pública em circunstâncias excecionais. A 24 de Agosto de 1929 anuncia ao País o seu triunfo: a execução do seu primeiro orçamento produziu um *superavit*. “Eu tenho de pedir humildemente perdão aos discordantes da minha orientação financeira por as contas da gerência finda em 30 de Junho não se limitarem a confirmar o equilíbrio previsto no orçamento, mas apresentarem um saldo positivo de cerca de 300 0000 contos.” (citado em Paço, 2007).

Em comparação com governos de outros países que enveredaram por orientações idênticas e mais radicais, Salazar fez adotar medidas de reanimação da procura e de estímulo às atividades económicas que ultrapassam a clássica resposta inicial restritiva, deflacionista e não intervencionista face à crise. 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 de “estado forte” e o exercício da autoridade interior permitiram manter pela força. 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 centralizado. 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.

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, nem o isolamento, nem as desigualdades sociais o perturbavam. Salazar sentia-se bem nesta sociedade em que 80% da população vivia no campo (Cochicho, 2011).

Em 1932, o Presidente Carmona designou António Salazar como Primeiro-ministro – posição que Salazar deteve durante 36 anos. O poder de Salazar e do regime do Estado Novo foi entrincheirado pela nova constituição de 1933, a qual no seu artigo 5º define Portugal como uma “república unitária e corporativa”. Segundo Rosas (1986), o “*corporativismo português nascia, mesmo no seu enunciado legal básico, ... como fortemente direcionado para a intervenção económica sob tutela do Estado, tanto na iniciativa de criação dos respetivos organismos, como na sua efetiva orientação e articulação.*” No regime corporativista de Salazar, o capital e o trabalho devem estar subordinados ao aparelho do Estado central. Os sindicatos no regime ditatorial e as associações não eram livres, porque havia censura. Isso significava que havia vigilância e os seus interesses tinham de ser alinhados com os interesses do Estado. Os estatutos dessas uniões estabeleciam que iriam renunciar a qualquer atividade contrária aos interesses do Estado e à luta de classes. O regime corporativista estabelecido só poderia ter um sindicato por profissão (cada sindicato tinha um monopólio). Os membros poderiam eleger o líder, mas o eleito tinha que ser aprovado pelo Secretário de Estado das Corporações. Os sindicatos dependiam do Instituto do Trabalho e da Segurança Social. Qualquer revista publicada pelo sindicato ou associação devia ser analisada primeiro pelo Secretário de Estado das Corporações. As greves foram proibidas por lei, uma vez que era suposto que o Estado resolvia qualquer conflito (Patriarca, 1991).

A Contabilidade e as Prioridades Estratégicas do Estado?

O pensamento económico do estratega do Estado Novo aparece balizado por quatro princípios nucleares: equilíbrio financeiro, moeda forte, fomento e nacionalismo económico. A estabilização financeira e monetária assume um carácter prioritário (Sousa, 1998). O projeto de reorganização das finanças públicas assenta em quatro pilares: a reforma do orçamento, a reforma da Contabilidade Pública, a reforma fiscal e a reforma do tribunal de contas (Sousa, 1998). A contabilidade enquanto sistema de informação da realidade económica, não pode deixar de assumir um papel de relevo no desenvolvimento do projeto corporativo, que considera o saneamento financeiro como prioridade estratégica do ressurgimento nacional. O novo ordenamento financeiro revela, para além dos dispositivos técnicos e dos princípios orientadores, o propósito de disciplinar as contas do Estado, facto que realça o valor da Contabilidade na reorganização das finanças públicas do Estado Novo (Sousa, 1998).

A Reforma do Orçamento

A organização do orçamento, de acordo com o princípio da universalidade, assenta num plano financeiro anual que integra todos os organismos do Estado, mesmo os dotados de autonomia administrativa, com exceção das instituições bancárias. Todas as despesas públicas ficam sob controlo absoluto do Ministro das Finanças, que o exerce através das suas delegações da Contabilidade Pública, encravadas nos diferentes ministérios. O controlo efetivo dos orçamentos dos diferentes ministérios e o veto inicial do ministro das finanças a qualquer aumento do gasto público inaugura formalmente a denominada “ditadura financeira” (Sousa, 1998). O rigor orçamental, reforçado ao nível da execução do orçamento, tem por objetivo fundamental realizar o equilíbrio financeiro, com base na contração das despesas, sem deixar de realizar as obras de fomento consideradas indispensáveis. É o núcleo da economia clássica, que tudo sacrifica ao equilíbrio orçamental, a cujos princípios Salazar adere, sem lhe aceitar os pressupostos liberais, e que já definira de uma forma simples antes de chegar ao poder: “gastar bem o que se possui e não despende mais do que os próprios recursos” (Brito, 1989, p.48).

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 infrações financeiras de diversa ordem. O Ato Colonial, Decreto 18 570, de 8 de Julho de 1930, com Salazar como Ministro interino 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 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 (Cochicho, 2011, p.94).

A Reforma da Contabilidade Pública

A reforma da Contabilidade Pública (Decreto nº 18 381, de 24 de Maio de 1930) pretende através de um conjunto de normas disciplinadoras, que acentuam o centralismo, uma visão “clara e exata dos movimentos e resultados da administração pública”, que seja a “expressão mais perfeita da realidade financeira” (Martins, 1988, p.206). A forma como a Contabilidade, com os seus defeitos e virtudes se adapta e enraíza comportamentos favoráveis ao centralismo administrativo, não escapa à fina observação de Salazar: “a Contabilidade é, em todos os países, miúda, exigente, rabugenta: são as suas grandes qualidades de zeladora dos dinheiros públicos: mas tem também uma tendência absorcionista e centralizadora, que por vezes se manifesta esterilizante: são os defeitos correspondentes” (Salazar, in O Comércio Português, citado em Sousa, 1998, pp.121). A transparência das contas públicas e a sua eficácia informativa exigem que o orçamento e as contas sejam “enformados dos mesmos princípios, e tanto nas receitas como nas despesas”, ao mesmo tempo que se exige “a mesma orientação para poderem ser comparados e poder ver-se num documento a efetivação do outro” (Martins, 1988, p.206). O papel singular desempenhado pela Contabilidade no seio da nova estrutura das finanças públicas torna-se bem patente na afirmação de que fracassariam “os melhores esforços no sentido da regeneração financeira, se a Contabilidade pública, clara e exata

não traduzisse em cada momento o estado de todas as administrações” (Salazar, Relatório do Decreto nº 18 381 de 24 de Maio de 1930, citado em Pimenta, 1938, pp.26). As Reformas Salazaristas vieram trazer a obrigatoriedade do método de registo da partida simples na Contabilidade Pública, abandonando-se o método das partidas dobradas, retrocedendo e limitando, deste modo, toda a Contabilidade na Administração Pública. Procuramos entender por que é que aconteceu este retrocesso. Em 1947, o Prof. Gonçalves da Silva (citado em Oliveira, 1992), numa conferência proferida na Sociedade Portuguesa de Contabilidade sob o tema “Luca Pacioli, o Homem e a Obra” e dedicada ao Prof. Bensabat Amzalak afirmava “a exemplo do que já se projeta fazer em alguns países europeus, nomeadamente na Holanda e na Suécia, há-de vir o dia em que nenhum governo se resignará a governar sem o auxílio das indicações que tão-somente um balanço nacional, e uma conta de encargos e rendimentos da Nação, cuidadosamente elaborados, lhe poderão facultar”, daí que não consigamos descortinar razões definitivas para a utilização da unigrafia na Contabilidade Pública. Não obstante como evidenciado pelo Prof. Gonçalves da Silva (citado em Oliveira, 1992, p.83) “Por vezes – todos o sabem – nem a luz da própria evidência consegue atravessar a espessa cortina das ideias preconcebidas”.

Desta forma, revemo-nos nas palavras do Prof. Gonçalves da Silva, que no seu livro “A regulamentação da escrituração mercantil” argumentou (citado por Martins, 1997, p.565):

“O grande atraso da contabilidade pública em relação à contabilidade industrial tem sido apontado por muitos financeiros e contabilistas que justamente criticam o fato de, por exemplo, o Estado obrigar os comerciantes a estabelecerem todos os anos o seu balanço e ser ele o primeiro a desprezar essa importantíssima regra administrativa. É realmente lamentável que o Estado não conseguisse ainda realizar a difícil mas possível substituição da sua contabilidade arcaica por uma contabilidade moderna que permitisse aos governantes controlar mais perfeitamente a máquina administrativa, lhe desse indicações mais precisas e completas sobre a composição valor e modificações do património público e lhe facilitasse, em suma, uma orientação mais segura e consciente”.

Estas palavras proferidas em 1938 continuam a ser atuais, “Portugal vive no momento uma terrível crise financeira, apresentando valores elevados do défice e da dívida pública.” (Rodrigues, 2013, p.9). As contas públicas continuam a não apresentar um balanço e uma demonstração de resultados, o que faz com que os nossos credores olhem para Portugal com desconfiança.

A Reforma do Tribunal de Contas¹

O órgão supremo de fiscalização das contas retoma o nome de Tribunal de Contas. Na sequência dessas reformas é extinto pelo Decreto nº. 18.962, de 25 de Outubro de 1930, o Conselho Superior de Finanças, órgão de fiscalização de despesas públicas e julgamento de contas então existente e restaurado o Tribunal de Contas, denominação que ainda hoje se mantém, dotando-o de maior poder e atribuições, de modo a corresponder as exigências da nova contabilidade pública.

¹ Tribunal de Contas na reforma de Salazar (25 de outubro de 1930-1976). Consultado em, <http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/historia/tc1930-1976.shtm>, acesso em 02-09-2019

O relatório que serve de introdução ao referido diploma legal esclarece que a denominação «Conselho Superior de Finanças» não diz nada, como nada dizia, ou muito pouco, o anterior «Conselho Superior de Administração Financeira do Estado»: "*preferiu-se, assim, a antiga denominação de Tribunal de Contas, não por ser antiga, mas por ser a melhor e mais própria*".

É então o Tribunal de Contas inicialmente composto por um Presidente e oito vogais, sendo seis deles escolhidos entre indivíduos possuidores de formação em Direito ou Ciências Económicas ou ainda altos funcionários familiarizados com os assuntos da competência do Tribunal, completando-se o seu número com dois vogais representantes dos Ministérios da Guerra e da Marinha.

A nomeação do Presidente e de todos os vogais competia ao Ministro das Finanças, devendo um deles, também por nomeação do Governo e por um período de três anos, exercer as funções de Vice-Presidente. Os vogais representantes do Exército e da Armada seriam nomeados mediante indicação dos respetivos ministérios.

Da sua composição são então eliminadas as representações parlamentares e as associações económicas, por se entender que para o desempenho das funções que incumbem a um vogal de uma instituição desta natureza se tornam necessários requisitos que podem não ser compatíveis com a qualidade de membros do parlamento ou representantes das referidas associações; antes deverão ser diplomados em cursos superiores adequados ou especializados em certas funções públicas.

A jurisdição do Tribunal de Contas abrange então todo o território nacional, incluindo as colónias e serviços portugueses no estrangeiro e é exercida sobre todos os responsáveis para com a Fazenda Pública, quer civis quer militares, no que respeita à prestação de contas. O serviço de «visto» é também inteiramente remodelado, determinando-se que todos os decretos sujeitos ao visto sejam submetidos ao Tribunal de Contas depois de referenciados pelo Ministro competente e antes de apresentados ao Presidente da República, estabelecendo-se igualmente que apenas o Conselho de Ministros, em decreto fundamentado, se possa sobrepor a uma decisão do Tribunal que tenha recusado o «visto». Passados cerca de três anos, um gorado projeto de lei orgânica e regimento fornece os elementos para a publicação do Decreto n.º 22.257, de 25 de Fevereiro de 1933, que reorganiza o Tribunal de Contas, retirando-lhe o carácter experimental que restava na sua primitiva constituição e definindo-o como um órgão, constituído por juizes, com todas as respetivas prerrogativas, dotado de funções de «controlo» independente sobre os aspetos fundamentais da atividade financeira. É então dotado de independência e inamovibilidade pelos julgamentos e reforçada a sua equiparação a Supremo Tribunal de Justiça, já estipulada no Decreto da sua criação.

Podemos concluir que a reforma do Tribunal de Contas, encetada em termos legislativos em 1930, a que se sucederam diplomas diversos impostos pela necessidade de progressivamente definir as suas funções e competências, permitiu dotar esta instituição dos principais meios e linhas de atuação, que ainda hoje se mantém. Porém, ao longo do tempo, a ausência de modificações verdadeiramente significativas que permitissem adaptar o seu funcionamento e atividade à evolução verificada a nível de Tribunal de Contas e a realidade do país veio a resultar numa certa desatualização e num deficiente quadro normativo, que apenas a

Constituição de 1976 alterou, conferindo a esta instituição um importante papel e dotando-a de novas atribuições que contrastam profundamente com a legislação que regia, desde os anos 30, esta instituição.

De facto, foi esta Constituição que atribuiu ao Tribunal de Contas uma nova dimensão, não só o integrando no âmbito dos Tribunais e definindo a sua competência, como estabelecendo uma forma especial de nomeação do seu Presidente - passou a ser feita pelo Presidente da República, sob proposta do Governo (caso único, a par do Procurador-Geral da República, no texto original da Constituição de 1976). A nível internacional, desde 1953, que a INTOSAI (Organização Internacional de Instituições Superiores de Controlo Externo das Finanças Públicas) vem dirigindo aos seus Membros sucessivas recomendações, no sentido de aperfeiçoarem e ampliarem o controlo das despesas públicas que lhes compete. Entre essas recomendações, merece particular destaque a formulada em 1977, no Congresso de Lima, segundo a qual "ao controlo tradicional da legalidade e regularidade da gestão e da contabilidade, se deve juntar um controlo orientado para a rentabilidade, a eficácia, a economicidade e a eficiência das ações do Estado, abarcando, não apenas cada caso de gestão individual, mas também a atividade total da Administração, incluindo a sua organização e sistemas administrativos".

As Finanças e a Contabilidade na Consolidação do Regime

No seio da turbulência provocada pela orientação subjacente às reformas estruturais das finanças públicas, Salazar torna-se imprescindível no seio do governo. A importância atribuída às disposições financeiras na consolidação do regime pode avaliar-se pelas inúmeras disposições com esse carácter ínsitas no Ato Colonial de 1931 e na Constituição de 1933 – cerca de 4 dezenas nos dois documentos – onde as daquele se integram entre 1951-1971 (Mata e Valério, 1979). A centralidade do Ministério das Finanças no interior da estrutura organizacional que conduz ao saneamento financeiro permite que a Contabilidade Pública, sedada no seu interior e ramificada pelos diferentes ministérios, assuma a função instrumental de fornecer as informações indispensáveis à boa gestão da coisa pública, papel que, a par do natural pendor centralizador da Contabilidade, a configura como artífice primordial e sentinela privilegiada do “Estado Forte”, cuja construção se acelera com o acesso de Salazar à chefia do Governo (Sousa, 1998).

A corporativa ação do regime leva a Contabilidade ao interior dos organismos corporativos. Os princípios e critérios enformadores da Contabilidade Pública são alargados aos Organismos de Coordenação Económica, dependentes dos Ministérios do Comércio, da Indústria e da Agricultura (1938), com o objetivo de estabelecer “um regime administrativo uniforme” (Decreto-lei n.º 29 049 de 10 de Outubro de 1938), relativo ao orçamento e às contas. O legislador reconhece a necessidade de moldar esses princípios “à natureza das suas funções”, de forma a salvaguardar a desejada “iniciativa” que lhe compete, devendo por isso ser “corrigidas pelas características próprias dos referidos organismos, e adaptadas as classificações da Contabilidade Pública à natureza especial da sua atividade” (Preâmbulo do Decreto-lei n.º 23 049 de 23 de Setembro de 1933). A Contabilidade e a tesouraria dos organismos de coordenação económica ficam sujeitas à Inspeção Geral de Finanças, cujas tarefas passam pela verificação da organização da Contabilidade, do funcionamento da tesouraria, da conformidade dos seus procedimentos com as normas legais que

regulam “a aplicação de fundos (...) e a correta aplicação de verbas orçamentadas” (Art.º 17º do Decreto-lei nº 29 214 de 06 de Dezembro de 1938). Numa análise das transformações estruturais das Finanças Públicas portuguesas o Prof. Sousa Franco (citado em Sousa, 1998, p.126) traduz assim o alcance da minuciosa engenharia financeira de Salazar: “Talvez em poucos casos no mundo o instrumento financeiro haja sido tão bem utilizado como meio principal para a conquista do poder e o estabelecimento de um regime de base largamente pessoal, fundado em convicções doutrinárias fortes e claras e num pragmatismo manobrador que, claro, excedeu em muito o instrumento financeiro”.

Revisão de estudos empíricos prévios sobre mudança na contabilidade pública

Num esforço para identificar as causas e fatores decisivos nas mudanças contabilísticas por parte dos governos, Lüder (1992) desenvolveu um modelo explicativo para as inovações contabilísticas a nível governamental. Este modelo tem evoluído desde a sua introdução inicial (ver Chan, Jones e Lüder, 1996) e tem sido utilizado na investigação da história da Contabilidade como uma ferramenta para interpretar e explicar as mudanças contabilísticas governamentais, principalmente na adoção da contabilidade do acréscimo (Caba-Pérez, Lopez-Hernández e Ortiz-Rodríguez, 2009; Christensen, 2002). O modelo de Lüder apresenta três categorias de variáveis contextuais que afetam as mudanças contabilísticas governamentais: estímulos, variáveis estruturais e barreiras de implementação. Como exemplo de estímulos podemos evidenciar os problemas financeiros, escândalos financeiros, necessidades de informação dos mercados de capitais, introdução de mudanças por imposição de organismos de normalização externos e os interesses de organismos profissionais. As variáveis estruturais relacionam-se com as expectativas dos atores políticos como usuários e produtores da informação e inclui a cultura política, sistema e concorrência dentro da sua jurisdição. Lüder identifica a cultura administrativa, pessoal, definição de políticas contabilísticas e características organizacionais relevantes para a função da contabilidade como variáveis estruturais relacionadas com os responsáveis pela produção da informação contabilística. Por último as barreiras de implementação são fatores que inibem um processo de mudança, onde devemos incluir a responsabilidade altamente descentralizada para as práticas contabilísticas do governo (Lüder, 1992).

BIBLIOGRAFIA

1. Aldrich, H.E. (1979). *Organizations and environments*. Englewood Cliffs, N.J.: PrenticeHall.
2. Amorim, J. L. (1968). *Digressão através do Vetusto Mundo da Contabilidade*. Porto: Ed. Livraria Avis.
3. Barreto, A. (1990). Prefácio. In C. A. Martins, *Memória do Vinho do Porto*. Lisboa: Instituto de Ciências Sociais, 5-19.
4. Berger, P.L. & Luckmann, T. (1967). *The social construction of reality*. New York: Doubleday Anchor.
5. Brown. R. (1905). *A history of accounting and accountants*. Edimburgo.
6. Caiado, A.C.P (2004). *A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas da IFAC*. In site <http://www.minfinancas.pt/cncap/Docs/>, consultado em 10 de Julho de 2010.
7. Carnegie, G.D. & Potter, B. (2000). Publishing patterns in specialist accounting history journals in the English language 1996-1999. *The Accounting Historians' Journal*, 27 (2), 177-198.
8. Cravo, D. J. S. (2000). Da teoria da contabilidade às estruturas conceptuais. Aveiro: revista “Estudos do I.S.C.A.A.”.
9. DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Journal of Sociology*, 48, 147-160.
10. DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1991). Introduction. In W.W. Powell & P.J. DiMaggio (Eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1-33.
11. Fleischam, R.K, Mills, P.A. & Tyson, T.N. (1996). A theoretical primer for evaluating and conducting historical research in accounting. *Accounting History*, 1(1), 55-75.
12. Flick, U. (2005). *Métodos qualitativos na Investigação Científica*. Lisboa: Monitor.
13. Gomes, D. R. R. (2000). *Contribuição para a História da Contabilidade. A evolução dos registos contabilísticos e a aplicação da partida dobrada em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
14. Gomes, D. R. R. (2007). *Accounting change in central government: the institutionalization of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777)*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Empresariais, Universidade do Minho, Braga, Fevereiro.
15. Gomes, G. & Rodrigues, L.L. (2009). *Investigação em História da Contabilidade*. In M.J. Major & R. Vieira (Eds.). *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, 211-239.
16. Guichard, F; Pereira, G. M; Guimaraens, D.; Peixoto, F.; Almeida, A.R; Lopes, T.S.; Sandeman, G. & Carvalho, M. (2003). *Os espaços do Vinho do Porto*. In G. M. Pereira (coord.), *O Vinho do Porto*. Porto: Instituto do Vinho do Porto.
17. Hopper, T. e Powell, A. (1985). Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. *Journal of management Studies*, 22 (5), 429-465.
18. Hopwood, A.G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2/3), 287-305.
19. Hopwood, A. G. & Miller, P. (Eds.) (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: University Press.
20. Hoque, Z. (2005). Securing institutional legitimacy or organizational effectiveness? A case examining the impact of public sector reform initiatives in an Australian local authority. *International Journal of Public Sector Management*, 18 (4), 367-382.
21. Major, M. J. & Ribeiro, J. (2009). *A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade*. In M.J. Major & R. Vieira (Eds.). *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, 37-59.

22. Meyer, J.W. e Rowan, B. (1977). Institutionalised organizations: Formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83 (2), 340-363.
23. Torga, M. (1995). *Diário* (XII). Coimbra: Gráfica Coimbra.
24. Miller, P. (1994). Accounting as a social and institutional practice: an introduction. In A. G. Hopwood, & P. Miller (Eds.). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: University Press, 1-39.
25. Mills, P. A. (1993). Accounting history as social science: A cautionary note. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (7/8), 801-803.
26. Monteiro, M.N. (2004). *Pequena história da contabilidade*, 2 th Ed., Lisboa: Europress.
27. Napier, C. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4/5), 445-507.
28. Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, 18 (9), 697 – 713.
29. Pereira, G. M. (2006). As comemorações dos 250 anos da Região Demarcada do Douro. *Porto & Douro Magazine* (revista publicada pelo Instituto do Vinho do Porto), Número 3, 25. • Perkin, H. (1970). The uses of history. In: H.Perkin (Ed.), *History: An introduction for the intending student*. London: London Routledge and Kegan Paul.
30. Potter, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289.
31. Powell, W.W. & P.J. DiMaggio (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago, IL: University of Chicago Press.
32. Sá, A.L. (1998). *História geral e das doutrinas da contabilidade*, 2 th Ed. Viseu: Vislis Editores.
33. Santareno, A. (1997). *Crónica da Contabilidade Pública Portuguesa. Das Partidas Dobradas de 1761 ao Plano Oficial de Contabilidade Pública de 1997*. Paper apresentado nas I Jornadas de História da Contabilidade da APOTEC, Coimbra/Portugal.
34. Santos, A. C.; Gonçalves, M. E & Marques, M. M. L. (2008). *Direito económico*, 5 th Ed. Coimbra: Almedina.
35. Schneider, S. (1980). *O Marquês de Pombal e o vinho do Porto. Dependência e subdesenvolvimento em Portugal no século XVIII*. Lisboa: A Regra do Jogo, Edições, Lda.
36. Silva, F.V.G. (1970). *Curiosidade, Velharias e Miudezas Contabilística*. Lisboa: Ed. Império.
37. Simon, H. A. (1957). *Administrative behavior*. New York: free press.
38. Slocum, E.L. & Sriram, R.S. (2001). Accounting history: A survey of academic interest in the U.S. *The Accounting Historians Journal*, 28 (1), 111-130.
39. Sousa, F. & Pereira, C. (2008). *O Brasil, o Douro e a Real Companhia Velha (1756-1834)*. Porto: CEPES- Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade.
40. Suchman, M.C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20 (3), 571-610.
41. Tolbert, P.S. & Zucker, L.G. (1983). The institutionalization of institutional theory. In S.R. Clegg, C. Hardy & W.R. Nord (Eds.), *Handbook of organizations studies*, 3 th Ed. London: Sage Publications, 175-190.
42. Vieira, R. (2009). Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade. Em M.J. Major & R. Vieira (Eds.). *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, 11-34.
43. Vieira, R.; Major, M.J. & Robalo, R. (2009). *Investigação Qualitativa em Contabilidade*. Em M.J. Major & R. Vieira (Eds.). *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, 132-163.
44. Vizetelly, H. (1947). *No país do vinho do Porto*. Porto: Tipo. J. R. Gonçalves, Limitada. *Mudança de práticas contabilísticas no Sector Público – o caso do Instituto do Vinho do Porto* 110 Mestrado em Contabilidade – Universidade do Minho
45. Walker, S.P. (2004). The search for clues in accounting history. In C. Humphrey, & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research*. Amsterdam: Elsevier, 5-21.
46. Yin, R. K. (2003). *Case study research: design and methods*, 3 th Ed. Thousand Oaks: Sage Publications.
47. Young, J. J., & Mouck, T. (1996). Objectivity and the role of history in the development and review of accounting standards. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3), 127-147.
48. Zucker, L.G. (1983). Organizations as Institutions. In S. Bacharach (ed.). *Research in the Sociology of Organizations*. Greenwich, Conn.: JAI Press, 1-47.
49. Zucher, L.G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.

Legislação

1. Constituição da República Portuguesa.
2. Lei nº 8/90. Lei de Bases da Contabilidade Pública.
3. Decreto nº 4655, de 10 de Julho de 1918. Aprova o regulamento da produção e comércio do vinho do Porto.
4. Decreto nº 12007, de 31 de Julho de 1926. Cria o Entrepasto único e privativo de Vinhos do Douro em Vila Nova de Gaia.
5. Decreto n.º 18.131. Direcção Geral da Contabilidade Pública – Reforma da Contabilidade Pública, Ministério das Finanças, Diário da República de 24 de Maio de 1930.
6. Decreto n.º 21.883. Estatuto Federação Sindical dos Viticultores da Região Demarcada do Douro «Casa do Douro», Ministério do Comércio, Indústria e Agricultura, Diário da República de 19 de Novembro de 1932.
7. Decreto n.º 22.460. Grémio dos Exportadores de Vinho do Porto, Diário da República de 10 de Abril de 1933.
8. Decreto n.º 22.461. Instituto do Vinho do Pôrto, Diário da República de 10 de Abril de 1933. *Mudança de práticas contabilísticas no Sector Público – o caso do Instituto do Vinho do Porto* 111 Mestrado em Contabilidade – Universidade do Minho
9. Decreto n.º 24.382. Aprova a criação da Junta e Câmara de Provedores do Instituto do Vinho do Pôrto. Diário da República de 18 de Agosto de 1934.
10. Decreto nº 26.899. Publicação da “Lei da Vindima”, de 19 de Agosto de 1936.
11. Decreto n.º 26.914. Reorganiza o Instituto do Vinho do Pôrto. Diário da República de 22 de Agosto de 1936.

12. Decreto - Lei n.º 112/88, de 02 de Abril de 1988. Classificador económico das despesas públicas.
13. Decreto - Lei n.º 192/88, de 30 de Maio de 1988. Aprova a Lei Orgânica do Instituto do Vinho do Porto.
14. Decreto - Lei n.º 450/88, de 12 de Dezembro de 1988. Classificador económico das receitas públicas.
15. Decreto-Lei n.º 288/89, de 1 de Setembro de 1989. Aprova os Estatutos da Casa do Douro.
16. Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Julho de 1992. Contém as normas legais para aplicação do regime de gestão financeira a que se refere a Lei n.º 8/90.
17. Decreto-Lei n.º 74/95, de 19 de Abril de 1995. Cria a Comissão Interprofissional da Região Demarcada do Douro (CIRDD) e publica os respectivos estatutos.
18. Decreto-Lei n.º 76/95, de 19 de Abril de 1995. Altera os estatutos da Casa do Douro.
19. Decreto-Lei n.º 232/ 97, de 03 de Setembro de 1997. Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública.
20. Decreto-Lei n.º 254/ 98 de 11 de Agosto de 1998. Reconhecimento das Denominações de Origem Controlada (DOC) “Porto” e “Douro”.
21. Decreto-Lei n.º 277/2003, de 06 de Novembro de 2003. Altera os estatutos da Casa do Douro.
22. Decreto-Lei n.º 278/2003, de 06 de Novembro de 2003. Aprova a orgânica do Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto. Estabelece a fusão entre a Comissão Interprofissional da Região Demarcada do Douro e o Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto.
23. Decreto-Lei n.º 212/2004 de 23 de Agosto de 2004. Estabelece a organização institucional do sector vitivinícola. • Decreto-Lei n.º 47/2007 de 27 de Fevereiro de 2007. Aprova a orgânica do Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto, I.P.
24. Decreto-Lei n.º 173/2009 de 3 de Agosto de 2009. Aprova o Estatuto das Denominações de Origem e Indicação Geográfica da RDD.
25. Portaria n.º 8198 de 12 de Agosto de 1935. Início da regulamentação sobre o benefício no Vinho do Porto.
26. Portaria n.º 9772 de 05 de Abril de 1941. Aprova o regulamento relativo ao emprego obrigatório de selos de garantia para o Vinho do Porto engarrafado.
27. Portaria n.º 1080 de 17 de Novembro de 1982. Regulamentou a denominação vinícola de “origem Douro”.
28. Portaria n.º 1197/2006 de 07 de Novembro de 2006. Reconhece como indicação geográfica a designação “Duriense”. • Regulamento n.º 242/2010 de 15 de Março, estabelece o regime aplicável à protecção e apresentação das deno