

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
Direcção-Geral da Contabilidade Pública
Gabinete de Estudos António José Malheiro

CONTABILIDADE DO ESTADO; BALANÇO

(Ponto do programa de concursos para chefes de secção)

Palestra proferida na Sala de Cursos Prof. Costa Leite (Lumbrals),
em 6 de Outubro de 1961, pelo Chefe de Repartição,
Raul da Silva Baptista



S U M Á R I O

	Págs.
1. Os desejos manifestados através de vários diplomas pelos legisladores	6
2. As dificuldades que se presume que tenham surgido para a efectivação das determinações legais:	9
a) Inventário dos bens do Estado — adaptáveis a um Balanço	10
b) Inventário de outros valores activos e passivos do Estado	13
c) Operações de Tesouraria — seu enquadramento no Balanço	15
3. As realidades que há a encarar, especialmente na organização do Inventário destinado ao Balanço	18
4. Os primeiros ensaios para a organização de um Balanço	20
Anexos:	
— Esquemas	30 a 41
— Elucidário — pgs. 35/37 e 41/51 dos "Subsídios"	45

Senhor Director-Geral,

Senhores Adjuntos,

Meus Senhores:

Dignou-se V.Exã., Senhor Director-Geral, incumbir-me de proferir uma palestra acerca de assunto incluído no programa de concurso para chefes de secção, sob a rubrica de

"CONTABILIDADE DO ESTADO; BALANÇO";

da qual me foram dadas as directivas.

Essa incumbência certamente não andou dissociada de outra que há anos me eximiu ao bulício das Repartições para me dedicar a um estudo do mesmo assunto e que veio a concretizar-se na publicação do Gabinete de Estudos António José Malheiro intitulada de

"SUBSÍDIOS PARA A ORGANIZAÇÃO DO BALANÇO DO ESTADO".

Se, de certo modo, me desvanecem tais tarefas, por que aliás, me confesso muito grato, e em que ponho todo o meu empenho de acertar, tenho também de reconhecer que, além da experiência de muitos anos adquirida no manejo de contas, não me sobejam os predicados para emprestar a tais assuntos a erudição que a sua magnitude exigiria.

Digã-se de passagem que, se nos "Subsídios", antes referidos, algum mérito se pode reconhecer, este só essencialmente residirá, quanto a mim, na forma precon-

zada para enquadrar no Balanço as famosas "Operações de Tesouraria".

Posto isto, só desejo que consiga, sem fatigar os ouvintes, transmitir-lhes algumas noções que me pareceram mais adequadas para formar uma ideia acerca do magno problema - que afinal é bem simples na sua essência - de que lhes vou falar e em que anda envolvido o Balanço do Estado.

1. Os desejos manifestados pelos legisladores
através de vários diplomas

Vêm de longe os anseios, que transparecem da nossa legislação, de se estabelecer uma situação patrimonial do Estado, determinada pela comparação entre os valores activos e passivos e mediante a qual se possa ter noção das variações anuais da "fortuna" também do Estado.

Assim, divisa-se já essa necessidade, embora ainda esboçada com insuficiente nitidez, nos antigos Regulamentos Gerais da Contabilidade Pública de 1863 e de 1870, ao prescreverem que a conta da tesouraria de veria apresentar "a situação do activo e passivo da administração da fazenda, com respeito a cada ano económico, e o estado da dívida flutuante no fim do mesmo ano". Esta situação, meramente financeira e portanto incompleta, reflectia já, no entanto, uma parte do todo patrimonial.

A noção amplia-se e toma proporções mais definidas, no último Regulamento Geral da Contabilidade Pública, datado de 31 de Agosto de 1881, bem como na Lei de 25 de Junho do mesmo ano que aprovou o plano

para a reforma expressa naquele regulamento, quando, ao mesmo tempo que prevêem a contabilidade do material, compreendendo o material susceptível de consumo e transformação e os valores mobiliários ou permanentes de qualquer espécie, determinam a "organização de um inventário geral de todos os bens imobiliários por natureza pertencentes ao Estado".

Mas só em 1907 se dispõe, categoricamente, que "as contas do patrimônio que descrevem os valores activos e passivos do Estado, mobiliários e imobiliários, fazem parte da conta geral do Estado".

Apesar de assim radicada essa necessidade, . . . volta mais de um quarto de século até ser publicado o diploma (Decreto-Lei nº. 22 728, de 24 de Junho de 1933) que preceitua a organização do cadastro dos bens do Estado e em cujo relatório se alude à obrigatoriedade da "conta anual do Património". E três anos depois, em outro texto legal (Decreto-Lei nº. 27 223, de 21 de Novembro de 1936), concretiza-se, já perfeitamente, que a partir desse mesmo ano a conta geral do Estado conterá, além do mais, "o balanço entre os valores activos e passivos do Estado".

Deve dizer-se, em abono da verdade, que por essa altura se fizeram tentativas na nossa Direcção-Geral para a concepção de um Balanço (revelam-no apontamentos que encontrámos referidos a 1934, 1936 e 1938). A Fazenda Pública chegou mesmo a fornecer, relativamente a alguns anos, números do inventário dos bens, aliás bastante precários, tendo em vista o que então já se havia despendido só em investimentos (faz-se tal reparo em relatórios das Contas Gerais do Estado dessa época).

Três lustros passam ainda, até que a Lei de Meios para vigorar em 1952 vem impôr que "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".

Em tal sentido se estava trabalhando, efectivamente, ao publicar-se a Lei de Meios para o ano seguinte, na qual se acha expresso que "o Governo intensificará os trabalhos relativos à organização e actualização da conta do património, elemento imprescindível à determinação do capital nacional".

Nesse trabalho prosseguiu a Direcção-Geral da Contabilidade Pública e tanto assim que no decurso desse ano de 1953 fez editar os "Subsídios para a organização do Balanço do Estado", a que já nos referimos e que "subsidiarão" também esta nossa palestra.

Estamos, contudo, caminhando para o termo de 1961, mas o Balanço não é ainda realidade ...

O Tribunal de Contas, nos seus relatórios anuais, desde que começou a elaborá-los, ainda não deixou de assinalar a falta do Balanço a que a lei obriga, como se viu.

É certo, por outro lado, que, a despeito de contabilidades nacionais - e até supranacionais -, ao que parece, não muitos Estados publicam anualmente as suas contas patrimoniais a par das suas contas orçamentais.

Há poucos anos ainda o Estado Italiano publicava, simultâneamente com as da sua gestão financeira, a sua Conta Geral do Património, que denunciava a existência de uma contabilidade patrimonial em forma. Existem na nossa Biblioteca exemplares dessas contas rela

tivos ao ano de 1943-44 pelo menos, bem como das de outros Estados.

Cremos não andar longe da verdade, julgando que os poucos Estados que apresentam as suas situações patrimoniais, como alguns latino-americanos, terão ido beber à fonte italiana, a mais abundante e bem provida de bibliografia sobre Contabilidade Pública que conhecemos e em que os inerentes assuntos têm sido largamente estudados e debatidos por considerável número de abalisados mestres da especialidade. Ou não fosse a Itália o berço de Luca Pacioli!

Mas talvez possamos concluir que, se não muitos Estados patenteiam ainda as suas contas patrimoniais, será porque, para as conseguir, deparam com tantas ou mais dificuldades que nós.

Apesar disso,

Que motivos terão obstado então a que uma necessidade tão sentida pelos nossos legisladores desde recuados tempos não tenha sido ainda satisfeita?

2. As dificuldades que se presume tenham surgido para efectivação das determinações legais

Como se sabe, e é já velho e relho, não é possível estabelecer um Balanço sem previamente se dispor de um Inventário de todos os valores Activos e também de todos os valores Passivos.

Depois, é muito simples, compara-se o Activo com o Passivo e determina-se a diferença, a "Situação Líquida", como modernamente é quase sempre designada.

A Situação Líquida tanto pode ser "activa", como pode ser "passiva", consoante predominem, um sobre o

outro, o Activo ou o Passivo, respectivamente. No nos so caso, a Situação Líquida, que é Activa, consistirá em "Património".

Dispostas assim as coisas, e por determinada ordem, estará estabelecido o Balanço.

E o Inventário, o que é?

O Inventário não é mais nem menos que uma relação dos diferentes valores patrimoniais, escalonados e ordenados de maneira conveniente.

Mas isto que tão simplesmente aqui se explica, po de, ao mesmo tempo, acarretar dificuldades muito sérias quando se trata do Inventário do Estado.

Não há dúvida de que, não obstante a simplicidade do objectivo, em si mesmo, a alcançar, as tentativas para a sua consecussão, ao que parece, têm deparado com dificuldades de tal ordem que até hoje ainda não puderam ser removidas.

Como é de admitir, tais dificuldades derivam essencialmente da necessária obtenção dos seguintes elementos imprescindíveis para se estabelecer um Balanço:

- a) Inventário dos bens do Estado - adaptáveis a um Balanço;
- b) Inventário de outros valores activos e passivos do Estado;
- c) Operações de Tesouraria - seu enquadramento no Balanço.

No intuito de o comprovar, detenhamo-nos um pouco sobre cada um desses três pontos mencionados como origem das dificuldades. E vejamos:

- a) Inventário dos bens do Estado - conciliáveis com um Balanço

O Decreto-Lei nº. 22 728, já referido, determina que:

"A fim de fazer parte das contas gerais do Estado, cuja organização compete à Direcção-Geral da Contabilidade Pública, enviará a Direcção-Geral da Fazenda Pública anualmente até ao dia (31 de Março), o inventário geral dos bens do Estado, quer do domínio privado quer do domínio público, referido a (31 de Dezembro) anterior, devendo o mesmo inventário ser acompanhado de uma nota demonstrativa das diferenças que apresente em relação ao ano anterior".

Assim, o Inventário compreende os bens do Estado, separados por:

- Domínio público
- Domínio privado

A lei (Decreto-Lei nº. 23 565, de 14 de Fevereiro de 1934) enumera os bens do "domínio público" sujeitos ao cadastro, que serve de base à organização do Inventário. E preceitua que o cadastro dos bens do "domínio privado" abrangerá os foros, pensões, quinhões e juros e todos os bens móveis e imóveis, rústicos, urbanos e mistos, não incluídos na enumeração anterior, à excepção dos edifícios e outros bens cedidos para utilização dos diversos Ministérios e serviços seus dependentes, que constituirão objecto de cadastro especial.

Esta separação dos bens do domínio privado cedidos aos Serviços, dos restantes do mesmo domínio, explica-se, porquanto estes podem ser alienados e aqueles não são alienáveis, da mesma maneira que o não são também os do domínio público.

Digamos agora que na enumeração dos bens do domínio público se incluem bens de natureza tal que será sempre pouco viável, ou mesmo impossível, atribuir-lhes o devido valor para poderem ser inventariados. Estão em casos tais, por exemplo, "os monumentos, os museus, as bibliotecas". Todo o valor que lhes pudesse ser arbitrado seria meramente convencional e subjectivo, ~~mas~~ nunca real, porque nem por hipótese se pode conceber a realização do respectivo valor.

Outros bens ainda, como "as riquezas naturais existentes no subsolo", só serão susceptíveis de valores muito aleatórios. E "as zonas territoriais reservadas para a defesa militar, as vias de comunicação e as redes de distribuição pública de energia eléctrica e outras", também não são de molde a uma valorização que possa coadunar-se com a realidade.

Muitos outros bens do domínio público são de difícil atribuição de valor para efeitos de inventário.

Por estes simples exemplos já se pode aquilatar das tremendas dificuldades que a organização do Inventário deve pressupor.

No que toca aos bens do domínio privado, as dificuldades, embora não sendo tão flagrantes, também não ficam muito aquém daquelas.

É fácil admitir, em teoria, que, tratando-se de bens mais identificáveis e mais susceptíveis de lhes ser determinado o valor, as coisas se passariam sem outra dificuldade que não fosse a sua imensa variedade e o seu enormíssimo número. Na realidade, porém, os factos opõem-se a tal simplicidade: é muito difícil inculcar, e generalizar a todos os Serviços, a noção de certo rigor e exactidão nos elementos de cada

tro que estão na sua alçada e que já são legalmente obrigados a fornecer. Perdoe-se-me o asserto, mas creio bem, que a prática de um quarto de século ainda por muitos não foi tomada a sério ... E - quem sabe? - talvez em parte por verificarem que os esforços que porventura nisso empenhem não chegam a ser coroados de êxito, parada como se julga a coordenação dos elementos.

Outra dificuldade que surge é a da delimitação do âmbito patrimonial do Estado para efeitos do Inventário.

É que nem todos os valores activos e passivos do Estado se podem considerar integrados em um "património único", perfeitamente concretizado. Existem organismos, aos quais, por conveniências da Administração, estão atribuídos "patrimónios privativos" e, portanto, diferenciados, no conjunto dos valores patrimoniais do Estado. Torna-se, pois, necessário determinar com exactidão qual a massa dos bens que deve ser englobada no Inventário e quais os que devem ser excluídos deste.

E não são poucas nem pequenas as dificuldades que ficam apontadas quanto ao Inventário dos bens do Estado.

b) Inventário de outros valores activos e passivos do Estado

Além dos bens a que acabamos de nos referir, outros valores patrimoniais ainda são de considerar para o Balanço, e, portanto, devem ser incluídos em um inventário. Fiquemos com uma ideia sucinta desses mesmos valores, que podem ser os seguintes:

- Valores Activos:

- Dívidas Activas:

- Financiamentos ou adiantamentos, reembolsáveis e não designadamente reembolsáveis
- Operações de Tesouraria e
- Transferência de Fundos (saldos activos)
- Cofres Públicos

- Valores Passivos:

- Dívidas Passivas:

Dívida a cargo da Junta do Crédito Público:

Dívida Pública Fundada

Dívida a cargo do Tesouro:

Dívida Externa — Plano Marshall

Dívida Especial Amortizável:

Banco de Portugal

Caixa Geral de Depósitos

- Operações de Tesouraria e
- Transferência de Fundos (saldos passivos)

A organização desta parcela do Inventário dos valores patrimoniais do Estado não se encontra legal e peremptoriamente atribuída a determinado Serviço que tenha de fornecer esses elementos à Direcção-Geral da Contabilidade Pública, em prazo estipulado, para elaboração do Balanço.

Outra dificuldade nesta circunstância pode residir.

Não seria mesmo curial atribuir a uma só entidade a organização de um inventário de valores activos e de valores passivos que, por via de regra, estão na competência de Serviços diferentes. Conviria, no entanto, que fossem cabalmente definidas as atribuições em tal matéria.

Nesta ordem de ideias, afigura-se que a organização do Inventário em causa poderia ser cometida, consoante os valores de que se trata, às seguintes entidades:

- À Junta do Crédito Público:

Dívida Pública Fundada

- À Direcção-Geral da Fazenda Pública — Repartição do Tesouro:

Restantes valores activos e passivos.

c) Operações de Tesouraria — seu enquadramento no Balanço

Primeiro precisamos de saber o que são as "Operações de Tesouraria", debaixo do ponto de vista restrito da Contabilidade.

Muito singelamente, as numerosas contas subordinadas à rubrica de "Operações de Tesouraria" não são mais do que as contrapartidas de todas as "Entradas" e "Saídas" em "Cofres Públicos", rubrica esta que corresponde à de "Caixa" em qualquer escrita. Mesmo as Receitas e Despesas orçamentais são também movimentadas em correspondentes contas de "Operações de Tesouraria".

Isto, que é tão simples, será talvez novidade para muitos. Mas é verdadeiro.

Ora, sendo assim — "Operações de Tesouraria", contrapartida de "Cofres Públicos" — o saldo final de "Operações de Tesouraria" deveria ser sempre igual e contrário, isto é, "passivo", ao de "Cofres Públicos", que é sempre "activo". Efectivamente, assim seria.

Tal asserção, contudo, não se pode imediatamente comprovar, face à Conta Geral do Estado. É que deturpam essa imediata visão duas pequenas anomalias, das quais vamos procurar transmitir uma leve noção.

A primeira é a de andar sempre junta à rubrica de "Operações de Tesouraria" a de "Transferência de Fundos", que, a meu ver, seria muito conveniente que fosse englobada naquela, em correspondente conta, pelo menos para não dar origem a certas confusões.

A segunda das referidas anomalias — esta um pouco mais rebarbativa — é a de, por jogo de escrita, se fazer figurar, em conta do activo de "Operações de Tesouraria", o saldo das receitas que transitam por cobrar no final de cada ano. E, como este saldo, "activo", é por via de regra superior ao saldo "passivo" que as "Operações de Tesouraria" (juntamente com a "Transferência de Fundos") deveriam apresentar, faz mudar a posição deste último saldo do lado do "passivo" para o lado do "activo".

Mas, onde se acha a contrapartida "passiva" desse saldo "activo" das receitas por cobrar?

Evidentemente que não pode ser em "Cofres Públicos", que se mantêm, sem alteração, no "activo"; mas, embora sem o esperarmos, encontra-se essa contrapartida, muito pacatamente, em outra rubrica, que é a de "Rendimentos e Despesas Públicas". O assunto é um tanto hermético, mas tem a sua explicação, embora, a meu ver, possa ser menos defensável.

Mas, voltando à questão que nos interessa, a maneira de enquadrar as "Operações de Tesouraria" no Balanço deve ter acarretado certas dificuldades, de que, aliás, estamos muito convencidos.

É que, nos meandros das contas de "Operações de Tesouraria", andam envolvidos, não só valores activos e passivos, mas também outros valores que têm de ser considerados como "resultados" e que devem adicionar-se ou abater-se ao "Património", conforme os casos. Ci-

tam-se apenas dois exemplos para não complicar a questão:

- Do lado do Activo (perda):

"Tesouro Público — Conta a liquidar de adiantamentos e excesso de despesa nos exercícios posteriores a 1877-1878";

- Do lado do Passivo (benefício):

"Tesouro Público — Conta dos saldos das receitas sobre as despesas orçamentais".

Haverá, de outra parte, conveniência ou necessidade talvez de representar no Balanço, e diferenciadamente, contas do Activo ou do Passivo que estão incluídas em Operações de Tesouraria. Um só exemplo elucidará: o saldo activo das receitas por cobrar que transita de ano para ano.

Mas, de maneira alguma, será de aconselhar que se desmanche o conjunto das contas de Operações de Tesouraria, tal como figura anualmente na Conta Geral do Estado, para transplantar as contas a que antes aludimos para mais conveniente posição do Balanço.

Eis a dificuldade que se mostra como difícil de vencer.

No entanto, há para isso remédio, e por sinal bem simples: bastará lançar mão de um jogo de duas contas, compensadoras ou de regularização, uma para o Activo e outra para o Passivo de Operações de Tesouraria (Ver anexos — Esquema VIII e Elucidário, pgs.35/37 dos "Subsídios").

A traços largos, assim ficam apontadas as dificuldades levantadas à organização do Inventário e, por consequência, do Balanço.

Mas, se há quase um século e a despeito da boa vontade dos nossos legisladores, só as dificuldades de or

ganização têm impedido a determinação do "Património do Estado".

É que serão tais dificuldades irremovíveis?

Vamos tentar a resposta negativa.

3. As realidades que há a encarar, especialmente na organização do inventário destinado ao Balanço

A primeira das realidades a encarar é que, não dispondo o Estado de uma contabilidade patrimonial devidamente organizada e mantida, o Balanço de que se carece, terá forçosamente de ser organizado em face dos elementos do Inventário que também terá de ser organizado.

O âmbito deste Inventário deverá, por enquanto pelo menos, cingir-se ao âmbito actual da Conta Geral do Estado, da qual o Balanço deverá fazer parte, nos termos da lei.

Mais tarde, no entanto, a par da Conta, ou mesmo adiantando-se a esta, poder-se-iam ir reunindo os balanços privativos dos vários Serviços autónomos, em outro Balanço especial que, adicionado ao elaborado inicialmente, daria depois uma visão mais ampla da situação patrimonial do Estado.

Prosseguindo nesse trilha, ainda por diante, poderia conseguir-se novo Balanço especial com relação às províncias ultramarinas, que também, adicionado aos anteriores, daria então a noção completa do todo patrimonial do Estado.

Poderemos imaginar, pois:

"O Balanço Geral do Estado"

compreendendo:

- Balanço da Administração Central
- Balanço das Administrações Autónomas
- Balanço da Administração Ultramarina

Creio que, uma vez alcançado este desiderato, estaríamos perfeitamente aptos a enquadrar a "Contabilidade do Estado" na "Contabilidade Nacional" que já por muitos lados se almeja.

A segunda das realidades a enfrentar é a de inicialmente não ser possível conseguir logo um Inventário já completo e de valores exactos, exprimindo com todo o rigor a cifra global do Partimónio.

Não nos iludamos! O maior rigor, neste caso, será o inimigo fatal da obtenção de um Inventário e do consequente advento de um Balanço.

Do que se torna absolutamente imprescindível é de um "ponto de partida", mesmo aleatório. Incompleto ainda, defeituoso em valor, mesmo que visivelmente deturpado este? Quase pouco importará. O que é indispensável é o arranque inicial. As suas variações anuais, já com viabilidade de se determinarem, é que mais interesse virão a merecer, sob os aspectos económico e orçamental.

Depois, com o correr dos tempos, com a velocidade adquirida, ir-se-ão, quase automaticamente, limando as arestas iniciais, corrigindo os defeitos, aperfeiçoando o apuramento no sentido mais útil, até se chegar a um satisfatório estado de relativa exactidão.

Assim se nos afigura que haverá de fazer frente às realidades, se se quiser estabelecer um Balanço, que é o que se pretende.

É evidente que ninguém poderá pensar em determinar o valor dos solos ocupados pelas vias de comunicação, ou talvez da água do Tejo, ou ainda do espaço aéreo. Não são para vender; não se saberá o valor que têm!

Muitos "valores" patrimoniais terão de ser inventa

riados sem valor cifrável e só "por memória", quando muito.

Quanto a outros, que serão susceptíveis de valorização, mesmo arbitrária, e àqueles cujo valor pode correntemente ser determinado, o que parece de aconselhar é que sejam instados os competentes Serviços no sentido de... tomarem o caso a sério!

Agindo desta maneira e preparando-se devidamente a coordenação de todos os elementos necessários, julgo que podemos ter ainda esperança em contemplar um Balanço inserto na Conta Geral do Estado — um Balanço e alguns complementos mais.

Seja-nos lícito até, neste sentido, apresentar aqui o seguinte esquema relativo aos elementos de apreciação, cuja inclusão na Conta Geral do Estado se antevê, adequados à

Situação do Património

Documentos essenciais para a exprimirem:

- Balanço;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração de concordância e Conta Geral das Receitas e das Despesas e de outros aumentos e diminuições patrimoniais.

Elementos complementares respectivos:

- Quadros analíticos;
- Desenvolvimentos.

4. Os primeiros ensaios para organização de um Balanço

Não falando já nas vagas tentativas a que atrás se aludiu e que teriam sido encetadas há cerca de 27 anos, os primeiros ensaios para organização de um Balanço,

já com foros de prossecução do empreendimento, devem-se indubitavelmente aos denodados esforços da nossa Direcção-Geral, esforços que se intensificaram há já uma década e dos quais resultou mais um passo em frente como o advento em 1953 dos antes citados

"SUBSÍDIOS PARA A ORGANIZAÇÃO DO BALANÇO DO ESTADO".

Não constituem decerto, esses ligeiros "apontamentos", mais que uma síntese talvez do muito que há a ponderar para se poder pôr em vias de realidade a organização do Balanço, e primordialmente do Inventário, sem o qual nada se poderá tentar, mesmo empiricamente. Num ou noutro ponto, é certo, são abordados assuntos que, muito longe de ficarem esgotados, carecem antes de larga discussão entre competências nessas matérias, discussão que, aliás, e diga-se a propósito, a nossa Direcção-Geral bem se esforçou por concitar.

Pois, desses mesmos "Subsídios", tal como estão e apesar de tudo, vamos respigar, embora resumindo o mais possível e quase sempre esquematizando, os elementos estruturais, por assim dizer, da formação do Balanço que nos parece convir, por mais harmónico com o nosso condicionalismo.

A matéria de que vamos tratar acha-se exposta a pgs. 41/51 da referida publicação do Gabinete de Estudos e seria conveniente, a nosso ver, reeditar aqui essa exposição, se o tempo não fosse inexorável. (Ver elucidário anexo).

Comecemos então.

(Peço que não se assustem, porque é, sim, o começo, mas o "começo" já do "fim").

Atentemos, pois, no esquema de preferir para o Balanço do Estado.

É evidente que na elaboração do Balanço há que atender a determinados preceitos técnicos. Mas não existem muitas regras que levem à perfeição formal do Balanço e com as quais os autores da especialidade estejam unânimemente de acordo. Diferem, mais ou menos, uns dos outros, os balanços-tipos recomendados pelos tratadistas ou propostos pelos congressos de contabilidade. Sendo qualquer deles defensável, nenhum, em boa verdade, pode ser considerado absolutamente satisfatório.

Isto só prova a grande dificuldade que há em resolver a questão.

Apesar disso, tentaremos resolver a nossa.

(Fórmulas do Balanço)

Primeiramente, temos que optar por uma das duas fórmulas de Balanço:

I Activo = Passivo (englobando Património)

II Activo - Passivo = Situação Líquida (Património)

É claro que, hoje em dia, não há que hesitar: só a fórmula II será de eleger. E ainda mais pela razão de a "Situação Líquida", no caso do Estado, se condensar em "Património".

Escolhida a fórmula essencial a que o Balanço deve obedecer, decidamo-nos agora pela ordem por que os diferentes valores patrimoniais naquele hão-de figurar, quer no Activo, quer no Passivo.

Essa ordem, que convém seja estabelecida tendo em vista a possibilidade de realização ou a probabilidade de liquidação dos valores, pode ser a "crescente" ou a "decrecente", conforme a preferência dos autores de balanços-tipos. Alguns até nem seguem inteiramente uma dessas ordens.

Veremos adiante, em face de vários esquemas das ordens crescente e decrescente, que esta última, "a decrescente", será a preferida para o nosso Balanço.

Determinada esta ordem de sequência dos valores temos ainda necessidade de os agrupar ou escalonar, segundo as conveniências o requeiram.

(Quadro sinóptico do Balanço Italiano)

Podemos mostrar já um quadro sinóptico extraído da Conta do Património do Estado Italiano, a que já nos referimos, e que concretiza a ideia que pretendemos dar (quadro reproduzido a pg. 45 dos "Subsídios" — ver Elucidário anexo).

Como se está vendo, neste esquema de Balanço, os valores patrimoniais estão divididos em grupos ou escalões e, quanto a estes, é seguida a ordem "decrescente" da hipotética liquidação dos valores. Mas deve notar-se que essa mesma ordem nem sempre é respeitada adentro de cada um desses grupos ou escalões, como, aliás, só melhor se pode observar no desenvolvimento que o quadro resume.

É de salientar aqui a conveniência da adopção da referida ordem decrescente, porquanto permite colocar logo em primeiro plano a parte financeira do Balanço, o que, no caso do Estado, é, sem contestação, duma primordial importância, atendendo ao primado da gestão financeira.

Quanto à determinação dos grupos e sua designação, o assunto suscita maior ponderação, mas aqui será suficiente assinalar que, no Activo, e em vez de "Disponível" e "Não Disponível", se acha preferível, respectivamente "Alienável" e "Não Alienável", para evitar confusões com numerário; e, no Passivo, se faz a des

trinça de "Passivo Exigível" e "Passivo Consolidado", por mais elucidativo e exacto.

Este Balanço do Estado Italiano, de resto, é o tipo de balanço que, a nosso ver, mais se coaduna com o que pretendemos estabelecer, apenas com uma ligeira adaptação ao nosso condicionalismo.

(Peço me perdoem de andar tanto à moda italiana. Mas, na verdade, creio que é ainda o melhor figurino...).

(Esquemas de agrupamento dos valores)

A seguir, vão mostrar-se alguns esquemas que patenteiam, uns pela ordem "crescente" (I/III) e outros pela "decrecente" (I/III-bis), várias formas de agrupamento dos valores patrimoniais e respectiva nomenclatura.

Os primeiros têm a desvantagem de não englobar em um só grupo a parte "financeira", que deve ser individualizada.

Por seu turno, os segundos, evidenciando o todo financeiro, relegam para um outro grupo apenas, tudo que não é financeiro, ocultando assim a destrição entre o que não pode ser alienado e aquilo que o pode ser, por disponível.

Finalmente, os terceiros, eliminando as desvantagens dos anteriores, trazem o inconveniente de virem ocasionar a cisão dos "bens do domínio privado", por um lado, e da "dívida pública", pelo outro.

Apesar disso, parece de preferir o Esquema III (bis), por evidenciar mais decisivamente os grupos, segundo a situação dos valores, tanto do activo como do passivo.

(Esquemas de Balanços)

No esquema que segue (IV) faz-se uma reprodução mais desenvolvida do Esquema II (bis).

As designações de "Activo Patrimonial Não Financeiro" e a idêntica do Passivo não nos são simpáticas, confessemos. A única vantagem deste esquema do Balanço reside só na circunstância de se ter à vista o total do Domínio Privado. E só isso não se afigura grande razão para preferência.

Já o esquema seguinte (V) parece mais demonstrativo — mais esquemático para resumir. Efectivamente, mostra-nos logo os três grandes grupos, do Activo e do Passivo, que maior interesse despertam para apreciação dum Balanço.

É, sem dúvida, o tipo de Balanço a eleger para o nosso, se bem se julga.

Convém advertir que se omite neste esquema o desdobramento das rubricas de Activo e Passivo Financeiros, propositadamente para assinalar que o quadro do Balanço se pode reduzir a uma expressão muito sintética, semelhante à do Esquema III (bis) que já vimos. Os respectivos desdobramentos constariam de outros quadros, conforme vamos verificar no último esquema a exhibir (Esquema VIII), gizado para as mencionadas rubricas respeitantes ao sector financeiro do Balanço.

(Esquema da Demonstração das Variações)

Neste outro esquema, da "Demonstração das variações patrimoniais", adopta-se realmente o tipo antecedente, que se preferiu.

Esta "Demonstração" deve constituir certamente o documento de utilidade talvez mais evidente que a do

próprio Balanço, pois por ele se terá a noção do enriquecimento anual do Estado. Poderemos até figurar o Balanço como elemento "estático" e a Demonstração das variações como elemento "dinâmico".

A concepção do esquema é tão clara que dispensa maior elucidação.

(Esquema da Demonstração de Concordância)

Neste outro esquema encontramos a "Demonstração de concordância" entre as variações patrimoniais indicadas na respectiva Demonstração (vimo-la no esquema antecedente) e as suas partes componentes, segundo a respectiva proveniência das gestões orçamental, financeira e patrimonial restante. É adicionada de um Resumo também demonstrativo.

Afigura-se-nos tal documento de grande valor, sobretudo publicitário, e principalmente por patentear de forma adequada a cifra que, da execução anual do Orçamento, se não dissipou e se converteu em acréscimo do Património.

A sua mecânica é simples, como logo se depreende da sua leitura.

(Esquema de quadros analíticos)

Temos, finalmente, o último esquema a apresentar. Diz respeito unicamente ao sector financeiro do Balanço, de que é o desdobramento em que já falamos, e compreende dois quadros: — o primeiro, que exprime a respectiva situação patrimonial; — o outro que demonstra as variações operadas na correspondente parcela do património.

(Operações de Tesouraria)

Voltemos agora a um assunto que atrás ficou em suspenso.

Pelo que então se disse — igualdade teórica dos saldos contrapostos de "Cofres Públicos"(activo) e de "Operações de Tesouraria" e "Transferência de Fundos" (passivo) — as somas dessas mesmas contas em ambos os lados do esquema deveriam, teoricamente também, igualar-se. Tal não se dá na realidade, como ainda se disse, por via da intromissão do saldo das receitas por cobrar, nesta parte do Activo; ou da falta da contrapartida respectiva no Passivo Financeiro, o que vem a dar no mesmo.

Mas abstraiamos dessa anomalia e partamos da hipotética igualdade entre Activo e Passivo Financeiros. Que significaria tal igualdade?

Simplesmente que o conjunto de "Operações de Tesouraria" não fora truncado, mas do seu âmagonada nos diria.

No entanto, como se mostrou, lá existem valores patrimoniais Activos e Passivos, e outros ainda que devem ser considerados como Resultados, os quais, por boa norma, devem figurar no seu lugar próprio do Balanço.

Como, então, atender a essa exigência, sem desmanchar o aludido conjunto de Operações de Tesouraria?

Muito singelamente, pelo tal jogo de contas a que nos referimos.

Por exemplo, os valores incluídos no activo de Operações de Tesouraria, mas que devessem figurar noutros pontos do Activo, figurariam, com efeito, lá mesmo, e também no conjunto das Operações de Tesouraria, mas teriam por contrapartida uma conta do Passivo, a que se

chamaria "Regularização do Activo Financeiro", ou outra designação mais apropriada.

Quanto a valores do passivo das referidas contas, proceder-se-ia de forma idêntica, mas contrária e com relação ao Passivo.

Vemos, contudo, no esquema presente que essas contas a que se chamou de "Regularização" estão colocadas do lado contrário àquele em que deveriam ser representadas. É que, para facilidade de elucidação, se consideram os valores que lhes correspondem, em vez de "adicionados" ao lado que lhes competiria, "deduzidos" ao lado contrário, ou seja àquele mesmo de que são contrapartida.

Na verdade, este artifício de contas poderá ser talvez inédito, mas, ao que se julga, seria viável e muito conveniente... sem deixar também de ser honesto.

Aqui finalizamos.

*

Meus Senhores,

Resta-me agradecer-lhes a bondade com que me escutaram.

E, se V.Exã., Senhor Director-Geral, o entender e permitir, eu posso ficar ao dispor dos Srs. Candidatos para, quando se aprazar, desfazer qualquer dúvida que lhes possa suscitar o assunto a que acabei de me referir.

Muito obrigado.

A N E X O S

(Ordem crescente)

Esquema I

Balanco do Estado em 31 de Dezembro de 1952			
<u>A C T I V O</u>		<u>P A S S I V O</u>	
Bens do Domínio Público	\$	Dívida Pública Consolidada	\$
Bens do Domínio Privado	\$	Dívida Pública Amortizável e Di- versa	\$
Dívidas Activas	\$	Operações de Tesouraria	\$
Operações de Tesouraria	\$	Transferência de Fundos	\$
Cofres Públicos	\$	Contas de Compensação	\$
Contas de Compensação	\$	<u>PATRIMÓNIO</u>	\$
	\$		\$

Esquema II

Balanco do Estado em 31 de Dezembro de 1952			
<u>A C T I V O</u>		<u>P A S S I V O</u>	
Activo Patrimonial Não Financeiro	\$	Passivo Patrimonial Não Financeiro	\$
Activo Financeiro	\$	Passivo Financeiro	\$
Activo de Ordem	\$	Passivo de Ordem	\$
	\$	<u>SITUAÇÃO LÍQUIDA</u>	\$
	\$		\$

Esquema III

Balanco do Estado em 31 de Dezembro de 1952			
<u>A C T I V O</u>		<u>P A S S I V O</u>	
Activo Não alienável	\$	Passivo Consolidado	\$
Activo Alienável	\$	Passivo Exigível	\$
Activo Financeiro	\$	Passivo Financeiro	\$
Activo de Ordem	\$	Passivo de Ordem	\$
	\$	<u>SITUAÇÃO LÍQUIDA</u>	\$
	\$		\$

(Ordem crescente)

Esquema I (bis)

Balanco do Estado em 31 de Dezembro de 1952			
<u>A C T I V O</u>		<u>P A S S I V O</u>	
Cofres Públicos	\$	Transferência de Fundos	\$
Operações de Tesouraria	\$	Operações de Tesouraria	\$
Dívidas Activas	\$	Dívida Pública Amortizável e Di- versa	\$
Bens do Domínio Privado	\$	Dívida Pública Consolidada	\$
Bens do Domínio Público	\$	Contas de Compensação	\$
Contas de Compensação	\$	<u>PATRIMÓNIO</u>	\$
	\$		\$

Esquema II (bis)

Balanco do Estado em 31 de Dezembro de 1952			
<u>A C T I V O</u>		<u>P A S S I V O</u>	
Activo Financeiro	\$	Passivo Financeiro	\$
Activo Patrimonial Não Financeiro	\$	Passivo Patrimonial Não Financeiro	\$
Activo de Ordem	\$	Passivo de Ordem	\$
	\$	<u>SITUAÇÃO LÍQUIDA</u>	\$
	\$		\$

Esquema III (bis)

Balanco do Estado em 31 de Dezembro de 1952			
<u>A C T I V O</u>		<u>P A S S I V O</u>	
Activo Financeiro	\$	Passivo Financeiro	\$
Activo Alienável	\$	Passivo Exigível	\$
Activo Não Alienável	\$	Passivo Consolidado	\$
Activo de Ordem	\$	Passivo de Ordem	\$
	\$	<u>SITUAÇÃO LÍQUIDA</u>	\$
	\$		\$

Balanço do Estado em

31 de Dezembro de 1952

Esquema IV

A C T I V O

Activo Financeiro:

Cofres Públicos
 Operações de Tesouraria
 Regularização do Activo Financeiro (a deduzir)

Activo Patrimonial Não Financeiro:

Dívidas Activas:

valor intrínseco dos metais amoadados em circulação.
 Adiantamentos reembolsáveis:
 Dívidas das províncias ultramarinas
 Dívidas de diversas entidades
 Dívidas por pagamento de juros garantidos
 Adiantamentos não designadamente reembolsáveis

Bens do Domínio Privado

Alienáveis:

Carteira de Papeis de Crédito
 (abatidos os títulos de dívida pública)
 Material de Consumo
 Móveis
 Semoventes
 Imóveis
 Foros (censos, pensões e quinhões)

Não alienáveis:

Bens adstritos à defesa e segurança
 Bens culturais, científicos e artísticos
 Bens destinados à satisfação do serviço público ..
 Bens affectos às empresas do Estado
 Bens vinculados a aplicações especiais

Bens do Domínio Público

Bens adstritos à defesa e segurança
 Bens culturais, científicos e artísticos
 Bens destinados à satisfação do serviço público ..
 Bens affectos às empresas do Estado
 Bens não utilizados pelos serviços
 Bens em regime de concessão

Activo de Ordem

Contas de Compensação:

Devedores por Auaes
 Capital adquirido por conversão em Renda Perpétua
 e abatido à Dívida Pública
 Capital adquirido por contratos de Renda Vitalí-
 cia e abatido à Dívida Pública

P A S S I V O

Passivo Financeiro:

Transferência de Fundos
 Operações de Tesouraria
 Regularização do Passivo Financeiro (a deduzir)

Passivo Patrimonial Não Financeiro:

Dívidas Passivas:

Moeda metálica subsidiária em circulação
 Empréstimos especiais amortizáveis
 Dívida externa - Plano Marshall
 Dívida amortizável de guerra
 Dívida pública fundada amortizável
 (abatidos os títulos na posse da Fazenda):
 Externa
 Interna
 Dívida pública consolidada
 (idem, idem)

Passivo de Ordem

Contas de Compensação:

Responsabilidades por Auaes
 Renda Perpétua - Valor entregue pelos rendistas ..
 Renda Vitalícia - Valor entregue pelos rendistas ..

SITUAÇÃO LÍQUIDA

Património

Balanço do Estado em 31 de Dezembro de 1952

Esquema V

A C T I V O

P A S S I V O

Activo Financeiro

Passivo Financeiro

Activo Alienável

Passivo Exigível

Dívidas Activas

Dívidas Passivas

Valor intrínseco dos metais amoadados em circulação, adiantamentos reembolsáveis e adiantamentos não designadamente reembolsáveis

Moeda metálica subsidiária em circulação, empréstimos especiais amortizáveis, dívida externa (Plano Marshall) e dívida amortizável de guerra ..

Bens do Domínio Privado

Carteira de papéis de crédito, material de consumo, móveis, semoventes, imóveis e foros (a)

Dívida pública fundada amortizável, externa e interna (b)

Activo Não Alienável

Passivo Consolidado

Bens do Domínio Privado

Bens adstritos à defesa e segurança
 Bens culturais, científicos e artísticos
 Bens destinados à satisfação do serviço público ..
 Bens afectos às empresas do Estado
 Bens vinculados a aplicações especiais

Dívida pública consolidada (b)

Bens do Domínio Público

Bens adstritos à defesa e segurança
 Bens culturais, científicos e artísticos
 Bens destinados à satisfação do serviço público ..
 Bens afectos às empresas do Estado
 Bens não utilizados pelos serviços
 Bens em regime de concessão

Activo de Ordem

Contas de Compensação

Passivo de Ordem

Contas de Compensação

SITUAÇÃO LÍQUIDA

Património

- (a) - Abatidos os títulos de dívida pública.
 (b) - Abatidos os títulos na posse da Fazenda.

Demonstração das variações patrimoniais no ano económico de 1952

Esquema VI

ACTIVO

PASSIVO

Classificação	Existência em 1 de Janeiro de 1952	Variações durante o ano		Existência em 31 de Dezembro de 1952	Classificação	Existência em 1 de Janeiro de 1952	Variações durante o ano		Existência em 31 de Dezembro de 1952
		Aumento	Diminuição				Aumento	Diminuição	
<u>Activo Financeiro</u>					<u>Passivo Financeiro</u>				
Cofres Públicos					Transferência de Fundos				
Operações de Tesouraria					Operações de Tesouraria				
Regularização do Activo Financeiro (a deduzir)					Regularização do Passivo Financeiro (a deduzir)				
<u>Activo Alienável</u>					<u>Passivo Exigível</u>				
Dívidas Activas:					Dívidas Passivas:				
Valor intrínseco dos metais amoadados em circ.					Moeda metálica subsidiária em circulação				
Adiantamentos reembolsáveis:					Empréstimos especiais amortizáveis				
Dívidas das províncias ultramarinas					Dívida Externa - Plano Marshall				
Dívidas de diversas entidades					Dívida amortizável de guerra				
Dívidas por pagamento de juros garantidos ..					Dívida Pública fundada amortizável:				
Adiantamentos não designadamente reembolsáveis					Externa				
Bens do Domínio Privado:					Interna				
Carteira de Papeis de Crédito					<u>Passivo Consolidado</u>				
Material de Consumo					Dívida pública consolidada				
Móveis									
Semoventes									
Imóveis									
Foros (censos, pensões e quinhões)									
<u>Activo Não Alienável</u>					<u>Passivo de Ordem</u>				
Bens do Domínio Privado:					Contas de Compensação:				
Bens adstritos à defesa e segurança					Responsabilidades por Auaes				
Bens culturais, científicos e artísticos					Renda Perpetua - Valor entregue pelos ren-				
Bens destinados à satisfação do serviço público					distas				
Bens affectos às empresas do Estado					Renda Vitalícia - Valor entregue pelos ren-				
Bens vinculados a aplicações especiais					distas				
Bens do Domínio Público:					Diminuição (ou aumento) do Passivo				
Bens adstritos à defesa e segurança					<u>Situação Líquida</u>				
Bens culturais, científicos e artísticos					Património				
Bens destinados à satisfação do serviço público					Excedente do Activo sobre o Passivo:				
Bens affectos às empresas do Estado					Em 1 de Janeiro de 1952				
Bens não utilizados pelos serviços					Em 31 de Dezembro de 1952				
Bens em regime de concessão					Acréscimo patrimonial				
<u>Activo de Ordem</u>					<u>Activo de Ordem</u>				
Contas de Compensação:					Contas de Compensação:				
Devedores por Auaes					Responsabilidades por Auaes				
Capital adquirido por conversão em Renda Per-					Renda Perpetua - Valor entregue pelos ren-				
pétua e abatido à Dívida Pública					distas				
Capital adquirido por contratos de Renda Vi-					Renda Vitalícia - Valor entregue pelos ren-				
talícia e abatido à Dívida Pública					distas				
Aumento (ou diminuição) do Activo					Diminuição (ou aumento) do Passivo				

Demonstração
e conta geral das Receitas e das Despesas e

de concordância
de outros aumentos e diminuições patrimoniais

Esquema VII

P A R T E A C T I V A

GESTÃO DO ORÇAMENTO

Receitas efectivas

Receitas provenientes do Património:

 Diminuições do Activo

 Aumentos do Passivo

Receitas deduzidas do movimento patrimonial

GESTÃO DA TESOURARIA

Aumentos do Activo Financeiro

Diminuições do Passivo Financeiro

GESTÃO DO PATRIMÓNIO NÃO FINANCEIRO

Aumentos do Activo:

 Dívidas Activas

 Bens do Domínio Privado

 Bens do Domínio Público

Diminuições do Passivo:

 Dívidas Passivas: - Diversas

 - Dívida Pública Fundada

RESUMO B

Resumo da conta supra

Receitas e outros aumentos activos

Despesas e outras diminuições passivas

Aumento do Património

P A R T E P A S S I V A

GESTÃO DO ORÇAMENTO

Despesas efectivas

Despesas constituindo incremento do Património:

 Aumentos do Activo

 Diminuições do Passivo

Despesas deduzidas do movimento patrimonial

GESTÃO DA TESOURARIA

Aumentos do Passivo Financeiro

Diminuições do Activo Financeiro

GESTÃO DO PATRIMÓNIO NÃO FINANCEIRO

Diminuições do Activo:

 Dívidas Activas

 Bens do Domínio Privado

 Bens do Domínio Público

Aumentos do Passivo:

 Dívidas Passivas: - Diversas

 - Dívida Pública Fundada

Acréscimo patrimonial

DEMONSTRAÇÃO

Resultado da variação patrimonial

Situação Activa líquida em 1 de Janeiro de 1952

Situação Activa líquida em 31 de Dezembro de 1952

Aumento do Património

ACTIVO E PASSIVO FINANCEIROS

Esquema VIII

Activo	Metais para moedar	Papeis de crédito	Dinheiro	Soma
Cofres Públicos	\$	\$	\$	\$
Operações de Tesouraria	\$	\$	\$	\$
Regularização do Activo Financeiro (a deduzir)	\$	\$	\$	\$
	\$	\$	\$	\$

Passivo	Metais para moedar	Papeis de crédito	Dinheiro	Soma
Transferência de Fundos	\$	\$	\$	\$
Operações de Tesouraria	\$	\$	\$	\$
Regularização do Passivo Financeiro (a deduzir)	\$	\$	\$	\$
Excedente do Activo sobre o Passivo ..	\$	\$	\$	\$

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES

Activo	Existência em 1 de Janeiro de 1952	Variações durante o ano		Existência em 31 de Dezembro de 1952
		Aumento	Diminuição	
Cofres Públicos				
Operações de Tesouraria	\$	\$	\$	\$
Regularização do Activo Financeiro (a deduzir)	\$	\$	\$	\$
Aumento (ou diminuição) de Activo		\$		
	\$	\$		\$

Passivo	Existência em 1 de Janeiro de 1952	Variações durante o ano		Existência em 31 de Dezembro de 1952
		Aumento	Diminuição	
Transferência de Fundos				
Operações de Tesouraria	\$	\$	\$	\$
Regularização do Passivo Financeiro (a deduzir)	\$	\$	\$	\$
Diminuição (ou aumento) do Passivo ...			\$	
Excedente do Activo:				
Em 1 de Janeiro de 1952	\$			
Em 31 de Dezembro de 1952				\$
Acréscimo (melhoria da situação do Tesouro)			\$	
	\$	\$		\$

ELUCIDÁRIO

-5) Regularização do Activo e do Passivo Financeiros:

Entre as múltiplas contas de Operações de Tesouraria encontram-se, quer no Activo, quer no Passivo, certas rubricas exprimindo valores que, sob o ponto de vista patrimonial, não podem correctamente ser inventariados como activo ou como passivo do Estado. São mais propriamente "resultados" que influem na determinação do "Património do Estado" e, como tais, a este devem, por consequência, ser abatidos ou acrescidos.

Para exemplificação, evidenciam-se, pelo menos, as seguintes contas:

Com saldos activos:

- "Empréstimo de 148 800 000\$ para construções de liceus"
- "Diferenças de câmbio a liquidar"
- "Mínimos provenientes de arredondamentos efectuados por virtude do disposto no artigo 3º. do Decreto-Lei nº. 37 120, de 17 de Outubro de 1948"
- "Tesouro Público - Conta a liquidar de adiantamentos e excesso de despesa nos exercícios posteriores a 1877-1878".

Com saldos passivos:

- "Produto do empréstimo" (Vários)
- "Produto da venda de certificados da dívida pública emitidos nos termos do Decreto-Lei nº. 37 440, de 6 de Junho de 1949"
- "Operações de amoedação"
- "Tesouro Público - Conta dos saldos das receitas sobre as despesas orçamentais".

Quanto a essas contas de Operações de Tesouraria que apenas traduzem "resultados". três maneiras se deparam de as considerar no Balanço, ou sejam:

- 1ª. - Eliminá-las do Activo e do Passivo, pura e simplesmente;
- 2ª. - Destacá-las do conjunto das Operações de Tesouraria para contas especiais a criar, no Activo e no Passivo de Ordem, compensadas respectivamente por contas de Regularização do Passivo e do Activo que também se abririam;
- 3ª. - Inscrevê-las, no conjunto das contas de Operações de Tesouraria, tanto activas como passivas.

vas, levando ao mesmo tempo a contas de Regularização do Activo e do Passivo que se criariam, os "resultados" por aquelas expressos.

De qualquer das três maneiras, efectivamente, se reflectiriam no Património ou Situação Líquida, em redução ou em acréscimo, os saldos das referidas contas que devem considerar-se como "resultados".

Mas afigura-se de todo o ponto de vista mais curial proceder-se em conformidade com a última das indicadas formas, da qual se acentuam pelo menos duas vantagens de encarecer:

- 1ª. - Não se trincar o conjunto dos saldos das contas de Operações de Tesouraria, tal como figura na Conta Geral do Estado permitindo a identificação imediata desta com o Balanço, no que respeita às mesmas contas;
- 2ª. - Individualizarem-se as rubricas de Operações de Tesouraria susceptíveis de influenciar o Património, com facilidade também, mas com me nos evidência que na segunda das hipóteses formuladas, por meio das preconizadas contas de Regularização do Activo e do Passivo que deixariam de figurar na parte de "Ordem", para imediatamente se relacionarem com a parte "Financeira", do Balanço.

Tanto parece bastar para se dar a preferência à terceira das referidas maneiras de considerar no Balanço as Operações de Tesouraria.

Relativamente a essa solução, no entanto, duas variantes ainda se podem admitir e são elas:

- 1ª. - Os saldos de Regularização do Activo e do Passivo serem adicionados ao lado do Balanço contrário àquele a que dizem respeito;
- 2ª. - Os saldos das referidas contas serem deduzidos no Balanço do mesmo lado a que se referem.

Isto é, na primeira das hipóteses, a Regularização do Activo seria adicionada ao Passivo e a Regularização do Passivo acresceria ao Activo; na segunda, a Regularização do Activo seria deduzida do próprio Activo, como a Regularização do Passivo o seria também do Passivo.

Esta última variante tem a grande conveniência de evitar as compensações entre o Activo e o Passivo a que levaria a primeira forma de fazer, compensações que adulterariam as somas de ambas as referidas partes do Balanço, quando é sempre de desejar que as respectivas somas traduzam o valor real a que monta cada uma delas.

A vantagem de se adoptar a segunda variante será muito mais de enaltecer quando na altura conveniente se tratar dos saldos representados em "Metais para Amoedar" e em "Papéis de Crédito", quer de Operações de Tesouraria, de Transferência de Fundos ou de Cofres Públicos.

De resto, julga-se perfeitamente defensável essa maneira de proceder e mais ainda, por analogia, quando se admite que os títulos de dívida pública na posse da Fazenda (Dívida Fictícia) devem ser deduzidos, tanto ao valor da "Carteira de Papéis de Crédito", como ao total da "Dívida Pública", nos termos em que anteriormente o caso foi posto.

*

E) ESQUEMAS DO BALANÇO E DA DEMONSTRAÇÃO
DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS:

O assunto será tratado em duas partes a saber:

1) Qual o esquema preferível para o Balanço do Estado?

Na elaboração do Balanço, há evidentemente que atender a determinados preceitos técnicos.

Não existem, porém, muitas regras conducentes à perfeição formal do Balanço que tenham o acordo da unanimidade dos autores da especialidade.

Os balanços-tipos propostos pelos tratadistas ou recomendados pelos congressos de contabilidade diferem, mais ou menos, uns dos outros. Sendo qualquer deles defensável, nenhum, todavia, se pode considerar absolutamente satisfatório; o que só prova a quase insuperável dificuldade de resolver a questão.

Um primeiro ponto convém desde já focar e é o de estabelecer:

1º. - Se o Balanço deve ser constituído simplesmente por:

"Activo = Passivo"
considerando o Capital, as Reservas e os Lucros como Passivo e, por outro lado, os Prejuízos como Activo;

2º. - Ou se antes será de preferir a fórmula:

"Activo - Passivo = Situação Líquida"
destacando Capital, Reservas e Resultados como Situação Líquida.

Sem entrar no âmago das várias razões aduzidas em defesa de cada uma das concepções, o que parece fora de dúvida é que, outra vantagem que não oferecesse a segunda fórmula, teria, pelo menos, a de tornar o Balanço mais inteligível, sobretudo para profanos.

No caso que particularmente respeita ao Balanço do Estado, então, dado que Capital, Reservas e Resultados se condensam numa única conta de Património, ainda mais se evidencia

a preferência por essa segunda fórmula e é essa também que se preconiza.

Sob outro aspecto — o da possibilidade de realização ou da probabilidade de liquidação — nota-se que em uns balanços-tipos se adopta a ordem crescente, enquanto outros seguem a ordem decrescente, da "liquidabilidade" dos valores.

No primeiro caso, podem encontrar-se os de Demur, Bardon, Comissão do Plano Contabilístico Francês, Alemanha (Lei de 1937) e Inglaterra (Incorporated Accountants' Research Committee).

Contam-se entre os segundos os de Finney (América do Norte) e do Dr. Lopes de Amorim, por exemplo.

Tendendo, embora, para a ordem decrescente também, mas não a mantendo inteiramente, situa-se o esquema de J. Dumarthey.

Pode ainda reconhecer-se como obedecendo à mesma ordem decrescente a Conta do Património do Estado Italiano, com relação às principais divisões do Activo e do Passivo, posto que, adentro de cada uma destas, os valores já não sejam mencionados por idêntica ordem.

A antes referida "ordem crescente", sem dúvida a mais clássica e certamente a mais generalizada, dispõe em seu favor da tradicional gradação dos valores a partir dos de maior estabilidade para os de menor estabilidade, mas, por outro lado, tem a grande desvantagem de dificultar uma visão imediata da "Situação Líquida" entre Activo e Passivo — no caso habitual de figurarem, em primeiro lugar, o Capital e, em último, os Resultados; positivos, do mesmo lado e negativos, do lado contrário. Ou, quando é suprida tal dificuldade — como sucede no balanço-tipo inglês, em que se adicionam ou deduzem os Resultados, imediatamente ao Capital e Reservas — o não menor inconveniente da ilógica colocação da Situação Líquida em primeiro plano, antes do Passivo, ou mesmo do Activo se a hipótese se desse.

É certo que também seria possível transplantar a Situa-

ção Líquida para depois do Passivo, ou para depois do Activo, seguindo, apenas quanto a estes, a mesma "ordem crescente". Mas, a proceder-se dessa maneira, não só se desrespeitaria a ordem de estabilidade dos valores na directriz que a caracteriza, como também se quebraria a facilidade de comparação entre valores mais ou menos cotejáveis que, devendo ocupar posições paralelas no Activo e do lado do Passivo, passariam a ficar colocados em sentido diametralmente oposto.

Figurando o caso mais corrente, de Activo excedente ao Passivo, ficaria colocado no princípio do Activo o "Imobilizado", a cotejar com a "Situação Líquida" inserta em último lugar, em seguida ao Passivo. Na outra hipótese, de Passivo superior ao Activo, haveria então que, segundo se julga de boa norma, adicionar ao "Imobilizado", disposto em primeiro lugar no Activo, a "Situação Líquida", situada também do lado deste, mas em último plano, para se estabelecer comparação entre a respectiva soma e a posição de menor exigibilidade do Passivo, ou seja a sua primeira parte.

Pelo contrário, a esquematização do Balanço pela "ordem decrescente" de "liquidabilidade" dos valores oferece a inegável vantagem de, permitindo uma perfeita gradação dos mesmos valores naquele sentido, conduzir ao mesmo tempo a que a Situação Líquida, resultante da comparação do Activo com o Passivo, venha a ocupar a posição que historicamente lhe compete, isto é, em último lugar, quer do lado do Passivo, ou quer do lado do Activo.

Mas a conveniência máxima que advém da adopção da "ordem decrescente", no nosso caso particularmente, é sem sombra de dúvida, a de ficar logo colocada em primeiro plano a parte financeira do Balanço, inicial da escala dos valores nele descritos e que, em qualquer hipótese, conviria ser mantida em tal posição, não só pela consagrada preponderância da gestão financeira sobre a patrimonial, como também para evidenciá-la e mais facilmente se identificar com a Conta Financeira.

Postas assim em confronto as duas ordens de sistematização dos valores constitutivos do Balanço, evidencia-se por mais vantajosa a "ordem decrescente". E que assim deve ser, parece prová-lo a tendência que para ela vem observando-se, pelo menos, no nosso meio.

Não será, pois, de estranhar que se lhe dê a mais deliberação aceitação e se recomende adoptá-la para o Balanço que se tem em vista.

Um outro ponto ainda é de considerar, antes da escolha do esquema que mais adequado se reconheça para o Balanço.

É que, seguindo mesmo determinada ordem quanto à estabilidade dos valores, tanto no Activo como no Passivo, não parece indiferente que meramente se não faça discriminação alguma na sequênciã dos mesmos valores, ou que metódicamente se agrupem estes segundo as maiores ou menores afinidades que os caracterizam, dando a cada um dos grupos assim formados uma designação apropriada à situação dos valores nele abrangidos.

Sem qualquer hesitação, é de optar por esta segunda maneira de fazer. E essa mesma se observará no esquema em vista.

Quanto às designações, consoante os critérios preferidos, assim variam as dos diferentes grupos de contas que figuram nos vários balanços-tipos antes citados; e todos eles são defensáveis, mas nenhum satisfaz inteiramente, conforme então se disse.

Além destes, porém, um outro esquema se lhes sobrepõe — o da Conta do Patrimônio do Estado Italiano, decerto a mais completa no seu género e talvez a única influenciando as raras outras que hoje ainda se publicam. É esse o esquema que mais parece interessar ao nosso Balanço e aquele que, sem dúvida, melhor poderá informá-lo.

O seguinte quadro sinóptico, extraído da referida Conta patrimonial, dá a ideia de como esta é constituída:

Resumo das contas gerais do Exercício Financeiro de.....	
<u>ACTIVO</u>	<u>PASSIVO</u>
ACTIVO FINANCEIRO	PASSIVO FINANCEIRO
ACTIVO DISPONIVEL:	PASSIVO CONSOLIDADO, PERPÉTUO, REMÍVEL E DIVERSO
Imóveis, móveis, créditos, títulos de crédito	
Bens de natureza industrial	
ACTIVO NÃO DISPONÍVEL:	
Materiais militares de ter ra, de mar e de ar	
Bens destinados ao serviço do Estado	
Material científico e ar tístico	
EXCEDENTE DO PASSIVO ..	

O esquema assim formado, afastando-se um pouco dos balanços-tipos considerados, veio, aliás, ao encontro da intenção que já se tinha em mente, para o caso que nos diz respeito, de destacar, quanto possível, no Balanço, a parte que deve considerar-se de natureza financeira, para mais fácil identificação daquele com a Conta Geral das Receitas e Despesas do Estado — enquadrando perfeitamente tal intenção e dando-lhe assim foros de consagração pela prática já seguida num meio oficial em que a contabilidade patrimonial tem sido largamente estudada e discutida.

Na verdade, não pareceu de desprezar, mas antes de aproveitar em tudo o que se pudesse, tão precioso subsídio. Se se chegasse até o ponto de poder adoptá-lo entre nós, mesmo tal como se apresenta, crê-se que já um grande passo seria dado.

No entanto, parece que algumas ligeiras modificações em nada prejudicariam esse esquema no seu conjunto e talvez que o adaptassem melhor ao condicionalismo do nosso Balanço.

Uma dessas modificações seria a de descrever os valores sempre pela mesma ordem gradual da sua estabilidade, não só com relação às divisões do Activo e do Passivo, mas também adentro de cada uma delas; isto é, no Activo, dos mais para os menos realizáveis e, no Passivo, dos mais para os menos exigíveis, terminando na Situação Líquida.

Seria mais harmónica a escala dos valores assim constituída e ao mesmo tempo evitaria certa deficiência que, para o nosso caso e sob tal ponto de vista, comportaria o esquema italiano, tal como está. É o inconveniente que adviria para os "Bens do Domínio Privado", entre os quais, ao serem separados em "Disponíveis" e "Não Disponíveis", ou, como se preferiu, em "Alienáveis" e "Não Alienáveis", e caso se deixasse de manter a mesma ordem decrescente, para seguir a inversa, adentro destas divisões, teriam de ficar intercalados os "Bens do Domínio Público".

Outras modificações consistiriam na separação do Consolidado e do Exigível, para melhor gradação do Passivo; bem como na nomenclatura das rubricas do Activo, adaptando-a mais adequadamente ao que entre nós está estabelecido com respeito aos domínios público e privado e tem de prevalecer no Balanço. Também a Situação Líquida teria de figurar de maneira diferente, visto a nossa dever ocupar posição inversa da que é mostrada na Conta Italiana.

Tendo assim em vista essas modificações que adiante ressaltarão e partindo em princípio do modelo italiano atrás resumido, chegar-se-á por fim à apresentação dos esquemas que, depois de maduramente ponderados, se julgam mais aconselháveis para o Balanço em estudo.

Para mais completa ilustração do assunto, gizaram-se em primeiro lugar as duas séries de esquemas anexos (I a III e I a III bis), tendo em atenção as ordens crescente e decrescente da "liquidabilidade" dos valores.

Nos esquemas I e I bis que, embora por ordem inversa, se equivalem, figuram as principais rubricas dos valores a representar no Balanço, simplesmente escalonadas e sem qualquer agrupamento especial que realce as suas maiores ou menores afinidades.

Os esquemas II e II bis já patenteiam divisões, tanto do Activo como do Passivo, nas quais se agrupariam as rubricas antes referidas que, aliás, não se descreveram nestes esquemas para os tornar mais sinópticos. Além da parte de "Ordem" que para o efeito pouco influi, consistem essencialmente tais divisões em separar, no Activo e no Passivo a parte "Financeira" da parte "Patrimonial Não Financeira", assim denominada esta, porque a simples expressão "Patrimonial" envolveria as duas partes, por ambas se integrarem no "Património".

Quanto aos últimos esquemas III e III bis, além das outras divisões já indicadas, pressupõem ainda a parte "Patrimonial Não Financeira" dividida em "Alienável" e "Não Alienável", no Activo, e em "Exigível" e "Consolidado" no Passivo. É esta, como facilmente se verifica, a disposição mais completa do Balanço e a que se preconiza como mais perfeita também. Resta, porém, comprovar se será isenta de qualquer dificuldade.

Posto de parte, por menos elucidativo, o primeiro dos esquemas que apenas se considera para estabelecer sequência entre as três modalidades, para cada uma das ordens "crescente" e "decrecente", e dada a preferência já justificada por esta última, há que pôr em confronto os dois restantes esquemas II bis e III bis. De ambos se fazem reproduções mais desenvolvidas, para maior clareza, constituindo, respectivamente, os esquemas IV e V anexos.

Observa-se então, no esquema IV, que no "Activo Patrimonial Não Financeiro" se não faz discriminação, senão no que diz respeito aos "Bens do Domínio Privado" e no "Passivo Patrimonial Não Financeiro" se não faz qualquer distinção.

Ao passo que, no esquema V. se faz a nítida separação do Activo em "Alienável" e "Não Alienável" e do Passivo em "Exigível" e "Consolidado", graduando mais vincadamente a si tuação dos correspondentes valores.

O primeiro destes dois esquemas do Balanço, além de inserir as designações de "Activo Patrimonial Não Financeiro" e da idêntica do Passivo, um tanto rebarbativas talvez, não dá a imediata visão da disponibilidade e da não disponibilidade dos valores activos, assim como da exigibilidade e da não exigibilidade dos passivos. Mas, em compensação, permite a directa noção do total dos classificados "Bens do Domínio Privado" e também do montante da "Dívida Pública" no seu conjunto.

Já, por outro lado, o esquema V satisfaz a todos os requisitos a que aquele não obedece, embora nele tenham de ser representados em duas parcelas, quer os "Bens do Domínio Privado", quer a "Dívida Pública".

Perante os dois mencionados esquemas do Balanço, torna-se, com efeito, bastante delicado pronunciar-se abertamente por um deles.

Sem a intervenção de certos factores, de ordem psicológica, ou mesmo de ordem política, que necessariamente têm de escapar ao âmbito de competência da elaboração deste estudo, para mais elevada ponderação, julga-se que o assunto não poderá ter a solução satisfatória. E é nesse pé que cumpre deixá-lo a consideração superior.

Resta ainda acrescentar que os dois esquemas, tais como estão delineados, pressupõem os desenvolvimentos anexos que forem julgados necessários e convenientes. Assim como, de ou tra maneira, se pode admitir que sejam reduzidos a quadros mais sinópticos, transpondo as indispensáveis discriminações para outros quadros subsidiários daqueles, a que se seguiriam os desenvolvimentos. Pode muito bem figurar-se desde já a perspectiva de convir que assim se proceda relativamente ao Activo e ao Passivo Financeiros, cuja constituição, como es-

tá prevista, poderá de certo modo complicar a clareza que é de desejar para a expressão do Balanço.

2) Demonstração das Variações Patrimoniais:

Concedido como antes fica exposto, um esquema para o Balanço do Estado, o que já muito representa, de pouco valeria, contudo, se não se integrasse no principal objectivo em vista e que ainda muito mais interessa, de se poder determinar qual a variação que, ano a ano, o Património vai tendo. Nisso deve residir o principal valor do problema.

Por outro lado, é fácil, dispondo-se já de um Balanço formal, obter-se um esquema destinado a mostrar as variações patrimoniais observadas de ano para ano.

Um tal modelo pode revestir a forma representada no esquema VI, também anexo, que se considera o mais satisfatório.

Tão intuitiva é a sua concepção que parece dispensar quaisquer esclarecimentos.

Ainda mais: A sua estrutura é tão adequada que, integrando em si mesma o próprio Balanço, poderia dispensar a representação deste em documento separado.

Com essa mesma disposição unicamente é apresentado o Resumo das Contas Gerais (patrimoniais) do Estado Italiano, do qual o referido esquema é a adaptação ao caso que nos interessa.

Bastaria, portanto, esse único esquema para de certo modo satisfazer o fim que se propõe.

Uma leve deficiência apenas nele se pode encontrar — a ausência de somas parciais — e essa é que, para ser suprida, justificaria a forma do Balanço em separado.

Efectivamente, não se afigura de desprezar que documentos de tal importância indiquem claramente a expressão numérica correspondente a cada um dos vários grupos de valores — além do Activo e Passivo Financeiros, o Activo Alienável, o Activo Não Alienável, o Passivo Exigível, o Passivo Consolidado, ou, de outra maneira, as Dívidas Activas, os Bens do

Domínio Privado, os Bens do Domínio Público e a Dívida Pública.

Por essa razão mesma, talvez seja de preconizar que dessa forma do Balanço se não prescindia, no nosso caso. Inicialmente, pelo menos, ela será insubstituível, já que, segundo parece, falharão os elementos para se determinarem variações patrimoniais e, conseqüentemente, para se fazer a sua demonstração.

Parece de prevalecer, portanto, um esquema do Balanço, a par de outro respeitante à Demonstração das Variações Patrimoniais, logo que esta possa levar-se a efeito.

Mas, além dessa demonstração, outras ainda poderiam ser encaradas e que viriam enriquecer sobremaneira o conjunto dos elementos elucidativos sobre as transformações e situação patrimoniais, elementos que se tem em vista enquadrar na Conta Geral do Estado, para preenchimento da lacuna que em tal matéria de há muito vem sendo posta em evidência, desde os relatórios oficiais aos textos legais.

O Estado Italiano, por exemplo, ilustra a sua Conta Geral do Patrimônio — além do já referido "Resumo das Contas Gerais" que constitui, por si mesmo e dada a sua disposição, uma demonstração das variações patrimoniais — com mais duas outras, pelo menos, de inegável utilidade, cujos títulos se podem assimilar nos seguintes termos:

"Demonstração dos pontos de concordância entre as liquidações de competência do orçamento e a conta do patrimônio"

e

"Conta Geral dos RENDIMENTOS e das DESPESAS e de outros aumentos e diminuições patrimoniais".

Todos esses documentos estão perfeitamente encadeados entre si e por meio de quadros subsidiários e analíticos, conjugados com os convenientes desenvolvimentos; o que pressupõe uma contabilidade patrimonial em forma donde serão extraídos todos esses elementos.

Entre nós, ainda não dispõe o Estado duma contabilidade

dessa natureza, de maneira a fornecer os dados necessários para idênticas demonstrações. Mas talvez que, embora mais empiricamente, se pudesse, partindo mesmo dos elementos que haja possibilidade de obter, chegar a conseguir um arranjo de números que se assemelhasse e suprisse, condensando-as, as duas últimas demonstrações atrás referidas.

Com tal intuito, se delineou o anexo esquema VII, destinado a exprimir a "Demonstração de concordância e conta geral das Receitas e das Despesas e de outros aumentos e diminuições patrimoniais".

Em conclusão, com os três documentos enunciados:

Balanço;
Demonstração das Variações Patrimoniais;
Demonstração de concordância e conta geral das Receitas e das Despesas e de outros aumentos e diminuições patrimoniais;

e mais os respectivos quadros analíticos e desenvolvimentos, até o ponto que se julgasse conveniente, como, por exemplo, os respeitantes a:

Activo e Passivo Financeiros;
Dívidas Activas;
Bens do Domínio Privado;
Bens do Domínio Público;
Dívida Pública;

que passariam a fazer parte da Conta Geral do Estado, conforme legalmente está previsto, poderia já ter-se uma noção relativamente completa acerca da situação do Património.

Assim se possa reconhecer a viabilidade de execução do que se concatenou nestas directivas; o que, aliás, se julga possível.

GABINETE DE ESTUDOS ANTÓNIO JOSÉ MALHEIRO

A) PUBLICAÇÕES EDITADAS

Em 1945:

- 1 - Organização do programa dos concursos para as diferentes categorias do quadro do pessoal da Direcção-Geral da Contabilidade Pública. (Esgotada).

Em 1949:

- 2 - 20 Anos de Administração Pública, pelo Dr. Aureliano Felismino. (Esgotada).

Em 1950:

- 3 - Instruções para o processamento de folhas de despesa e requisições de fundos.

Em 1951:

- 4 - Finanças Nacionais, pelo Dr. Joaquim José de Paiva Corrêa.
- 5 - Palestras profissionais destinadas aos opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de chefes de secção do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública. (Esgotada).
- 6 - A Macroeconomia e a Ciência das Finanças, pelo Dr. Joaquim José de Paiva Corrêa.

Em 1952:

- 7 - Servidores civis subscritores da Caixa Geral de Aposentações vítimas de desastres em serviço. (Instruções tendentes a facilitar a execução do Decreto-Lei n.º 38 523, de 23 de Novembro de 1951).
- 8 - Apontamentos para segundos-oficiais, de harmonia com o programa dos concursos aprovados pela Portaria n.º 11 039, de 27 de Julho de 1945.
- 9 - Apontamentos para primeiros-oficiais, de harmonia com o programa dos concursos aprovado pela Portaria n.º 11 039, de 27 de Julho de 1945.

Em 1953:

- 10 - Orçamento Geral do Estado. - Instruções elaboradas nos termos do n.º 4.º da Portaria n.º 14 389, de 18 de Maio de 1953, a observar pelos Serviços na organização dos projectos de orçamento e pelas repartições da Direcção-Geral da Contabilidade Pública na sua coordenação e informação.
- 11 - Subsídios para a organização do Balanço do Estado. (Esgotada).
- 12 - Apontamentos para terceiros-oficiais, de harmonia com o programa dos concursos aprovado pela Portaria n.º 11 039, de 27 de Julho de 1945.

Em 1954:

- 13 - Abono de família dos servidores do Estado. (Instruções para a execução do Decreto-Lei nº. 39 844, de 7 de Outubro de 1954).
- 14 - Apontamentos para aspirantes, de harmonia com o programa dos concursos aprovado pela Portaria nº. 11 039, de 27 de Julho de 1945.

Em 1955:

- 15 - Normalização de informações e forma de apresentação de processos.
- 16 - Os primeiros dez anos de vida do Gabinete de Estudos António José Malheiro.

Em 1956:

- 17 - Aquisições do Estado, autorização de despesas e dispensa de concurso público e contrato escrito (artigo 14º. da Lei nº. 2079, de 21 de Dezembro de 1955).
- 18 - Contas de exploração e de estabelecimento das empresas do Estado (estrutura do mapa nº. 2 do preâmbulo do Orçamento Geral do Estado).
- 19 - Rendimento médio. (Esgotada).
- 20 - Orçamentos privativos. - Instruções elaboradas nos termos do nº. 5º. da Portaria nº.16009, de 19 de Outubro de 1956, para preenchimento dos impressos a utilizar na apresentação a visto ministerial dos orçamentos privativos dos Serviços, aprovadas por despacho de S. Ex^a. o Ministro das Finanças, de 29 de Outubro de 1956. (Esgotada).
- 21 - Despesas de anos económicos findos. (Esgotada).
- 22 - Contrôlo do trabalho em cada uma das secções. (Esgotada).

Em 1957:

- 23 - Remunerações acessórias. Regime de abonos na acumulação de cargos. Ajudas de custo. (Decreto-Lei nº. 40 872, de 23 de Novembro de 1956). Instruções para a sua execução aprovadas por despacho de S.Ex^a. o Ministro das Finanças, de 4 de Janeiro de 1957. (Esgotada).
- 24 - Para uma melhor consciência administrativa: 1. Vamos racionalizar a utilização dos impressos?
- 25 - A selecção do pessoal para funções de chefia. (Esgotada).
- 26 - Comissão de Compras da Direcção Geral da Contabilidade Pública. Seu funcionamento.
- 27 - Para uma melhor consciência administrativa: 2. Vamos racionalizar a utilização dos artigos de expediente?
- 28 - O fundador do Gabinete de Estudos António José Malheiro. (Palestra proferida em 14 de Junho de 1957 pelo Director-Geral da Contabilidade Pública, na inauguração de uma sala de cursos).
- 29 - I Seminário para opositores ao concurso para chefes de secção.
- 30 - A Escola Nacional de Administração em França. (Esgotada).
- 31 - Despesas públicas - Seus efeitos económicos.
- 32 - Actividades económicas de Serviços do Estado - Uniformização da escrita digráfica e sua ligação com a contabilidade orçamental. (Esgotada).

Em 1958:

- 33 - Abono de família dos servidores do Estado. (Instruções para a execução do Decreto-Lei nº. 39 844, de 7 de Outubro de 1954, com as alterações que lhe foram introduzidas pelos Decretos-Leis nºs, 41 523 e 41 671, respectivamente de 6 de Fevereiro e de 11 de Junho de 1958).

Em 1959:

- 34 - Método a seguir na conferência de recibos e averbamento destes nas autorizações de pagamento.
- 35 - A estrutura e o funcionamento do Ministério das Finanças — A importância e a estrutura das receitas e despesas públicas em função do desenvolvimento económico do País.
- 36 - Inauguração da Biblioteca e tarefas adicionais para 1959. (Esgotada).
- 37 - II Seminário — Apreciação e discussão do trabalho do 1.º oficial Luís Gonzaga Fernandes Tavares, subordinado ao título: "Novas perspectivas no domínio da ciência das finanças".
- 38 - Valorização profissional do Pessoal da Direcção-Geral da Contabilidade Pública. (Palestra proferida pelo Chefe da 12.ª Repartição, Dr. Henrique Daries Louro).
- 39 - Colóquio entre os Chefes de Secção da Conta sobre métodos de conferência de recibos, das contas de pagamento e averbamento das autorizações expedidas.
- 40 - Tabelas de abonos e descontos ao pessoal do ensino primário e principais regras a observar no seu cálculo e no processamento das respectivas folhas. (Esgotada).
- 41 - Tabelas para o cálculo e processamento de abonos aos funcionários colocados nos Serviços regionais do Ministério da Economia. (Esgotada).

Em 1960:

- 42 - A simplificação efectuada no orçamento de 1960 nos agrupamentos das receitas públicas. (Palestra proferida pelo Adjunto do Chefe da 1.ª Repartição, Joaquim das Neves Santos).
- 43 - O problema da mecanização do processamento dos abonos dos servidores e pensionistas do Estado. (Palestra proferida pelo Chefe da Repartição Central, Dario Gonçalves).
- 44 - Construir o futuro sobre as posições conquistadas. (Palavras proferidas em 27 de Abril de 1960 pelo Dr. Aureliano Felísmino, no Gabinete de Estudos António José Malheiro).
- 45 - Abonos às famílias de falecidos servidores. (Instruções para a execução do Decreto-Lei n.º 42 947, de 27 de Abril de 1960, e Portaria n.º 17 698, da mesma data, aprovando os modelos de impressos a utilizar).
- 46 - Organização e métodos nas Repartições da Direcção-Geral da Contabilidade Pública, pelo Dr. Fernando Natividade Alves, Adjunto do Director-Geral da Contabilidade Pública.
- 47 - Tabelas de abonos e descontos aos assalariados de carácter permanente colocados nos Serviços (sem autonomia) regionais do Ministério da Economia e principais regras a observar no seu cálculo e no processamento das respectivas folhas.
- 48 - Palestras proferidas pelo Director-Geral da Contabilidade Pública da Suíça, Dr. Maurice Heimann.
- 49 - Tabelas de abonos e descontos aos funcionários dos Serviços regionais do Ministério das Finanças.
- 50 - Elementos para a montagem da contabilidade digráfica de um estabelecimento do Estado com autonomia administrativa e financeira, pelo Dr. Jorge Naves.
- 51 - Tabelas de abonos e descontos aos Magistrados e funcionários dos Tribunais do Trabalho e principais regras a observar no seu cálculo e no processamento das respectivas folhas.
- 52 - Para uma classificação económica das despesas públicas (Ensaio), pelo primeiro-oficial António Faria Moita.
O princípio hedonístico e a produtividade dos Serviços públicos — Manifestações espontâneas e providências adequadas através dos tempos, pelo segundo-oficial João Maria da Silva.
- 53 - Trabalhos de remodelação do Arquivo-Geral da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.
- 54 - Colóquio entre os chefes das secções de liquidação sobre métodos a seguir na conferência de folhas (das 2.ª e 3.ª classes de despesas) e de requisições de fundos.

Em 1961:

- 55 - Tabelas de abonos e descontos aos funcionários colocados nos Serviços regionais do Ministério das Obras Públicas e principais regras a observar no seu cálculo e no processamento das respectivas folhas.
- 56 - Organização e métodos - Algumas notas. (Palestra proferida pelo Chefe da Repartição Central, Dário Gonçalves).
- 57 - Tabelas de abonos e descontos aos assalariados de carácter permanente colocados nos Serviços (sem autonomia) regionais do Ministério das Obras Públicas e principais regras a observar no seu cálculo e no processamento das respectivas folhas.
- 58 - Contabilidade do Estado; Balanço. Ponto do programa do concurso para chefes de secção. (Palestra proferida pelo Chefe da 2^a Repartição, Raul da Silva Baptista).
- 59 - A classificação das despesas públicas e a progressão do sector extraordinário - Alguns subsídios para facilitar o estudo dos seguintes pontos: Balança Comercial e Balança de Pagamentos; Rendimento Nacional (Noções). (Palestras proferidas pelo Chefe da Repartição da Conta, Joaquim das Neves Santos).

B) OUTRAS ACTIVIDADES

Em 1945:

PALESTRAS PROFISSIONAIS destinadas aos opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de primeiros-oficiais do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública, realizadas no Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras.

Em 1946:

CURSO de preparação dos opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de segundos-oficiais do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Em 1948:

EX-LIBRIS do Gabinete de Estudos.

Em 1949:

CURSOS de preparação dos opositores aos concursos para preenchimento de vacaturas de primeiros e segundos-oficiais do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Em 1951:

PALESTRAS PROFISSIONAIS destinadas aos opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de chefes de secção do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Em 1953:

CURSOS de aperfeiçoamento para opositores aos concursos para preenchimento de vacaturas de primeiros e segundos-oficiais do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Em 1955:

CURSO de aperfeiçoamento para opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de segundos-oficiais do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Em 1957:

CURSO de aperfeiçoamento para opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de primeiros-oficiais do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

PALESTRA subordinada ao título: "O fundador do Gabinete de Estudos António José Malheiro", proferida em 14 de Junho pelo Director-Geral da Contabilidade Pública, na inauguração de uma sala de cursos.

I SEMINÁRIO para opositores ao concurso para chefes de secção.

Em 1958:

CURSO de aperfeiçoamento para opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de segundos-oficiais do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

Em 1959:

II SEMINÁRIO para apreciação e discussão do trabalho do primeiro-oficial Luís Gonzaga Fernandes Tavares, subordinado ao título: "Novas perspectivas no domínio da ciência das finanças".

PALESTRA subordinada ao título: "Valorização profissional do pessoal da Direcção-Geral da Contabilidade Pública", proferida pelo Chefe da 12.^a Repartição, Dr. Henrique Daries Louro.

COLÓQUIO entre os Chefes de Secção da Conta sobre métodos de conferência de recibos, das contas de pagamento e averbamento das autorizações expedidas.

Em 1960:

PALESTRA subordinada ao título: "A simplificação efectuada no orçamento de 1960 nos agrupamentos das receitas públicas", proferida pelo Chefe da 1.^a Repartição, Joaquim das Neves Santos.

PALESTRA subordinada ao título: "O problema da mecanização do processamento dos abonos dos servidores e pensionistas do Estado", proferida pelo Chefe da Repartição Central, Dario Gonçalves.

"Construir o futuro sobre as posições conquistadas" — palavras proferidas em 27 de Abril pelo Dr. Aureliano Felismino, na Sala de Cursos Prof. Costa Leite (Lumbrales).

PALESTRAS proferidas pelo Director-Geral da Contabilidade Pública da Suíça, Dr. Maurice Heimmann.

COLÓQUIO entre os Chefes das Secções de Liquidação sobre métodos a seguir na conferência de folhas (das 2.^a e 3.^a classes de despesas) e de requisições de fundos.

Em 1961:

PALESTRA subordinada ao título: "Ainda a propósito da valorização profissional do pessoal da Direcção-Geral da Contabilidade Pública", proferida pelo Dr. Henrique Daries Louro, como Presidente da Comissão de Leitura designada para apreciar os trabalhos apresentados por funcionários da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

PALESTRA subordinada ao título: "Organização e métodos — Algumas notas", proferida pelo Chefe da Repartição Central, Dario Gonçalves.

"Orientação do novo programa de concursos e realização das respectivas provas" — palavras proferidas pelo Director-Geral da Contabilidade Pública na Sala de Cursos Prof. Costa Leite (Lumbrales).

SESSÕES DE ESTUDO — ENCONTROS — para opositores aos concursos para preenchimento de vacaturas de primeiros e segundos-oficiais.

PALESTRA subordinada ao título: "Contabilidade do Estado; Balanço (ponto do programa do concurso para chefes de secção)", proferida pelo Chefe da 2.^a Repartição, Raul da Silva Baptista.

PALESTRA subordinada ao título: "A classificação das despesas públicas e a progressão do sector extraordinário", proferida pelo Chefe da Repartição da Conta, Joaquim das Neves Santos, e dirigida aos opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de chefes de secção do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

PALESTRA subordinada ao título: "Alguns subsídios para facilitar o estudo dos seguintes pontos: Balança Comercial e Balança de Pagamentos; Rendimento Nacional (Noções)", proferida pelo Chefe da Repartição da Conta, Joaquim das Neves Santos, e dirigida aos opositores ao concurso para preenchimento de vacaturas de chefes de secção do quadro da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.

A gravação deste trabalho em "stencil" e a tiragem ao duplicador, foram executadas na Repartição do Abono de Família e das Pensões da Direcção-Geral da Contabilidade Pública.