

## **‘ALGO DE NOVO NO REINO DE PORTUGAL’: IDENTIFICAÇÃO E APRESENTAÇÃO, INÉDITAS, DO MÉTODO CONTABILÍSTICO ADOTADO PELA REAL FÁBRICA DAS SEDAS (1757)**

**Cecília Duarte**

(Coimbra Business School – Polytechnic University of Coimbra | Portugal)

Email: [ceciliamariaduarte1@gmail.com](mailto:ceciliamariaduarte1@gmail.com) - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-9879-9890>

**Miguel Gonçalves**

(Coimbra Business School – Polytechnic University of Coimbra | Portugal)

Email: [mgoncalves@iscac.pt](mailto:mgoncalves@iscac.pt) - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-0318-9251>

**Cristina Góis**

(Coimbra Business School – Polytechnic University of Coimbra | Portugal)

Email: [cgois@iscac.pt](mailto:cgois@iscac.pt) - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-1724-9411>

**Received in the journal: July 7, 2023**

**Accepted for publication: October 10, 2023**

### **Cómo citar este artículo/Citation:**

Duarte C., Gonçalves M., Góis C. (2023). ‘Algo de novo no Reino de Portugal’: Identificação e apresentação, inéditas, do Método Contabilístico Adotado pela Real Fábrica das Sedas (1757). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 20 (2), 1 - 28. ISSN: 1886-1881 - doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.20.1.8838>

**Resumo: Objetivo:** Identificar, apresentar e demonstrar, de forma inédita, o método contabilístico utilizado na Real Fábrica das Sedas, aquando da sua instituição, em 1757. **Metodologia:** Qualitativa, com recurso a fontes primárias manuscritas e a fontes secundárias. Foram as fontes primárias que possibilitaram a demonstração de que a empresa adotou as partidas dobradas na sua contabilidade financeira. **Resultados:** O artigo expande as raízes do conhecimento contabilístico português, designadamente por contribuir para um melhor conhecimento sobre a Real Fábrica das Sedas e por apresentar como principal resultado a demonstração cabal de que foram as partidas dobradas o método de contabilidade implementado na sua contadoria em 1757, sob os auspícios do guarda-livros alemão Conrado Bartolomeu Riegge e, claro, do principal secretário de Estado de D. José I, Pombal. **Originalidade:** Este estudo é o primeiro trabalho a demonstrar na literatura, seja nacional, seja internacional, que a Real Fábrica das Sedas, aquando da sua refundação, em 1757, adotou como método de registo contabilístico na contabilidade financeira as partidas dobradas.

**Palavras-chave:** *Real Fábrica das Sedas; Contabilidade; Marquês de Pombal; Portugal; Século XVIII; Partidas Dobradas; 1757.*



**‘SOMETHING NEW IN THE KINGDOM OF PORTUGAL’: IDENTIFICATION AND PRESENTATION, UNPUBLISHED, OF THE ACCOUNTING METHOD ADOPTED BY THE ROYAL SILKS FACTORY (1757)**

**Abstract: Objective:** To identify, present and demonstrate, in an unprecedented way, the accounting method used in the *Royal Silks Factory* (1757). **Methodology:** Qualitative, using primary handwritten sources and secondary references, as well. The primary handwritten sources made it possible to demonstrate that the company adopted double-entry bookkeeping in its financial accounting. **Results:** The article expands the roots of Portuguese accounting knowledge, namely by contributing to a better understanding of the *Royal Silks Factory* and by presenting as its main result the full demonstration that the accounting method implemented in its accounting in 1757 was double-entry bookkeeping, under the auspices of the German bookkeeper Conrado Bartolomeu Riegge and, of course, of the main secretary of State of D. José I, Pombal. **Originality:** This study is the first work to demonstrate in literature, whether national or international, that the *Royal Silks Factory*, upon its refounding in 1757, adopted double-entry bookkeeping as the method of accounting in financial accounting.

**Keywords:** *Royal Silks Factory; Accounting; Marquis of Pombal; Portugal; 18<sup>th</sup> Century; Double-Entry Bookkeeping; 1757.*

**‘ALGO NUEVO EN EL REINO DE PORTUGAL’: IDENTIFICACIÓN Y PRESENTACIÓN, INÉDITO, DEL MÉTODO CONTABLE ADOPTADO POR LA REAL FÁBRICA DAS SEDAS (1757)**

**Resumen: Objetivo:** Identificar, presentar y demostrar, de forma inédita, el método contable utilizado en la Real Fábrica das Sedas, en el momento de su constitución en 1757. **Metodología:** Cualitativa, utilizando fuentes primarias manuscritas y fuentes secundarias. Estas fueron las principales fuentes que permitieron demostrar que la empresa adoptó la partida doble en su contabilidad financiera. **Resultados:** El artículo amplía las raíces del conocimiento contable portugués, contribuyendo a un mejor conocimiento de la Real Fábrica das Sedas y presentando como principal resultado la demostración completa de que el método contable implementado en su contabilidad en 1757 era el de partida doble, bajo el auspicio del contable alemán Conrado Bartolomeu Riegge y, por supuesto, del secretario general de Estado de D. José I, Pombal. **Originalidad:** Este estudio es el primer trabajo que demuestra en la literatura, sea nacional o internacional, que la Real Fábrica das Sedas, cuando fue refundada en 1757, adoptó la partida doble como método de contabilidad en la contabilidad financiera.

**Palabras clave:** *Real Fábrica de Sedas; Contabilidad; Marqués de Pombal; Portugal; Siglo XVIII; Contabilidad por Partida Doble; 1757.*

**Copyright:** (c) 2023 Cecilia Duarte, Miguel Miguel Gonçalves y Cristina Góis. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CC BY-NC-SA 4.0).

## 1. Introdução

Decorria o ano de 1734, quando, em Lisboa, o técnico especializado francês Robert Godin fundou a Companhia da Fábrica das Sedas, uma empresa industrial têxtil composta por capitais privados. O fundador da fábrica, Robert Godin, esperou em Portugal sete anos pela autorização de funcionamento (Almeida, 1990), a qual foi concedida, como se escreveu, em 1734.

Godin entrou na sociedade, não com capital, mas, sim, com o seu trabalho e com a sua inteligência, exercendo, portanto, o papel de sócio de indústria. Consciente de que não poderia realizar individualmente um projeto de tal magnitude, que exigia um grande investimento, associou-se a um grupo de capitalistas, nove, no total, os quais entraram para a sociedade com ações de valor unitário igual a 400\$000 réis [lê-se 400 mil réis<sup>1</sup>] (Neves, 1827; Almeida, 1990; Marcos, 1997; Luz, 2018). O capital social primitivo foi aumentando em função da entrada de mais acionistas: em maio de 1742, mês e ano das últimas entradas, o fundo social desdobrava-se por um total de 26 acionistas (151 ações), que, em conjunto, haviam investido 60:400\$000 réis na companhia (Luz, 2018).

De acordo com as 23 cláusulas/condições iniciais concedidas por D. João V (r. 1706–1750) a Godin, em 1734, passou o mesmo a estar autorizado a estabelecer em Lisboa uma fábrica para lavar toda a qualidade de tecidos de seda, com privilégios concedidos pelo tempo de 20 anos, sendo que, sem a sua intervenção ou licença, nenhum outro empreendedor poderia, durante o referido período, fundar estabelecimentos similares no Império Português (Almeida, 1990). O contrato de sociedade foi celebrado, em 5 de outubro de 1734, entre Godin e um acionista originário, Manuel Nunes da Silva Tojal, em seu próprio nome e como procurador, também, dos restantes oito acionistas instituidores (Almeida, 1990), com a nona condição deste pacto social fundador a prever a existência, na empresa, de um guarda-livros, subordinado ao caixa geral e aos (três) diretores da fábrica (Marcos, 1997). A orientação técnica da manufatura era da responsabilidade exclusiva do seu fundador, Robert Godin, assumindo ele também a tarefa de, na qualidade de mestre da fábrica, ensinar e fazer trabalhar os aprendizes (Almeida, 1990; Luz, 2018).

A Companhia da Fábrica das Sedas registou três diferentes e independentes administrações, as quais se podem compartimentar em três períodos: 1) 1734-1745; 2) 1745-1747; e 3) 1747-1750 (Benavente-Rodrigues, 2001). Esta empresa estaria destinada a ser a grande manufatura da época, já que iria substituir “as caras importações de tecidos que tanto agradavam à nobreza e ao clero” (Benavente-Rodrigues, 2022, p. 35). Nas palavras de Pedreira (2005, p. 193), a Companhia da Fábrica das Sedas representou “o maior projeto industrial do reinado de D. João V”.

Devido a diversos problemas, especialmente de índole financeira, a antedita Companhia passa para a administração indireta da coroa (1750-1757), a qual foi entregue a um importante negociante lisboeta, de seu nome Vasco Lourenço Veloso (1682-1770) (natural de Monção,

---

<sup>1</sup> Cumpre observar e esclarecer que a unidade monetária usada na época era o real e que o seu plural era designado por réis. O cifrão (\$) indicava a quantia de mil réis, seguido de três casas decimais. A título exemplificativo, 72 mil réis escreviam-se 72\$000. Concordantemente, por exemplo, a quantia de 72 mil, 350 réis grafava-se 72\$350. Aquando da necessidade de identificar um milhão de réis (ou um conto de réis) recorria-se ao símbolo “:”. Para designar 10 contos de réis ou 10 milhões de réis, a expressão numérica correspondente era 10:000\$000. Para esta nota de rodapé, veja-se Gonçalves, Lira e Marques (2013).

mas radicado em Lisboa desde 1720). Com efeito, na primeira e na segunda administrações da Companhia da Fábrica das Sedas (até 1747, portanto) registaram-se avultados prejuízos (Almeida, 1990) e a terceira administração (1747-1750) também experimentou uma grande falta de fundos (Neves, 1827; Benavente-Rodrigues, 2001, 2022). Quanto à administração de Vasco Lourenço Veloso, de 1750 a 1757, são muito escassas as referências na literatura sobre este assunto, sabendo-se, todavia, que o terramoto de 1 de novembro de 1755 originou um incêndio num armazém de inventários de sedas da empresa localizado no Largo do Pelourinho, em Lisboa, nas proximidades do rio Tejo, com os prejuízos a totalizarem, de acordo com Neves (1827, p. 73), a avultadíssima cifra de cerca de 43 contos de réis, calculada a valores de custo das fazendas.<sup>2</sup>

Com a subida ao trono de D. José I, em 1750, o monarca nomeou Sebastião José de Carvalho e Melo para o Governo central, confiando-lhe a secretaria de Estado dos Negócios Estrangeiros e Guerra e, mais tarde, a secretaria de Estado do Reino, em 1756. Neste último cargo, o estadista teve a oportunidade de concretizar os objetivos que tinha para Portugal, como a nacionalização da economia nacional, de que é exemplo a passagem para a esfera da coroa do mais importante complexo industrial português, a Real Fábrica das Sedas, em 1757. Com efeito, a empresa fundada em 1734 com a denominação Companhia da Fábrica das Sedas viu a sua designação ser alterada, em 1757, para Real Fábrica das Sedas.

O Quadro 1 permite observar informação sistematizada sobre os períodos e a denominação da firma em análise.

---

<sup>2</sup> A sede e as instalações fabris da Companhia da Fábrica das Sedas foram construídas de raiz numa zona de Lisboa denominada Largo do Rato, não tendo este edifício sofrido danos consideráveis com o terramoto (Luz, 2018). A construção do edifício começou em 1735 e terminou em meados de 1740 (Magalhães, 2010; Luz, 2018), instalando-se a Companhia da Fábrica das Sedas, a partir desse ano de 1740, nesse novo edifício construído propositadamente para albergar a empresa e cujo arquiteto foi o húngaro Carlos Mardel (1695-1763). O edifício ainda existe em Lisboa. A literatura mostra que foram gastos cerca de 31 contos de réis no custo de construção do edifício, cerca de metade do capital social reunido até 1742, um valor tão desmesuradamente elevado que, inclusivamente, mereceu críticas neste sentido do próprio Pombal, formuladas em 1741, aquando da sua passagem por Londres como embaixador português em Inglaterra (1738-1743) (Barreto, 1986; Rossa, 1998; Luz, 2018).

**Quadro 1:** Companhia da Fábrica das Sedas (1734-1757) e Real Fábrica das Sedas (depois de 1757) (períodos e denominação).

Período	Denominação da firma	Observações
De 5 de outubro de 1734 a 31 de janeiro de 1745	Companhia da Fábrica das Sedas (1. <sup>a</sup> administração)	O método contabilístico usado foi a contabilidade por partidas simples, como se terá ocasião de ver em lugar próprio deste artigo. Foram três os administradores da fábrica, todos eles acionistas: Manuel Nunes da Silva Tojal, Francisco Ferraz de Oliveira (falecido, entretanto, no final da década de 30) e Domingos da Silva Vieira (inválido, entretanto). Tojal ficou como único administrador.
De 1 de fevereiro de 1745 a 31 de outubro de 1747	Companhia da Fábrica das Sedas (2. <sup>a</sup> administração)	O método contabilístico usado foi a contabilidade por partidas dobradas para a contabilidade financeira. Esta segunda administração também fez uso de um sistema de contabilidade de custos, tendo a empresa, assim, uma contabilidade integrada única indivisa ou monista radical, por colocar dentro da mesma estrutura a contabilidade financeira e a contabilidade analítica (ou de custos). O administrador da fábrica passou a ser o alemão Christian Stockler, substituindo, assim, Manuel Nunes da Silva Tojal.
De 1 de novembro de 1747 a 14 de junho de 1750	Companhia da Fábrica das Sedas (3. <sup>a</sup> administração)	O método contabilístico usado foi a contabilidade por partidas dobradas para a contabilidade financeira, como se observará. O administrador Stockler foi substituído por três administradores: Manuel Nunes da Silva Tojal (de regresso), Rodrigo de Sande de Vasconcelos e Francisco Ferreira da Silva. No final desta terceira administração, trabalhavam na fábrica 200 oficiais e aprendizes.
15 de junho de 1750 a 5 de agosto de 1757	Companhia da Fábrica das Sedas (administração a cargo de Vasco Lourenço Veloso)	Passagem da fábrica para a Real Fazenda, no ocaso do reinado de D. João V, que viria a falecer em 31 de julho de 1750. Os acionistas foram indemnizados. Vasco Lourenço Veloso foi investido (por Decreto de 14 de maio de 1750, expedido pelo Conselho da Fazenda) na administração da empresa para a exercer por conta da Real Fazenda. O exercício efetivo da sua administração teve início em 15 de junho de 1750.
6 de agosto de 1757 (e após esta data)	Real Fábrica das Sedas	Por alvará régio emitido nesta data de 6 de agosto de 1757, a empresa passa a ter estatutos próprios (dados por Pombal) e

	(refundação da empresa e transferência da administração para a Junta do Comércio)	passa a ser administrada pela Junta do Comércio, instituição estatal que, a partir desta refundação, passa a outorgar à Real Fábrica das Sedas os seus quatro diretores (dois provenientes da própria Junta do Comércio e dois oriundos da Junta da Administração da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão). <sup>3</sup> Em setembro de 1758, Godin foi nomeado diretor por Pombal, passando a haver, assim, cinco diretores, no total. <sup>4</sup>
--	---	---

*Fontes:* Neves (1827); Almeida (1990); Benavente-Rodrigues (2001, 2022); Carvalho (*no prelo*).

Com o falecimento do monarca D. José I e a consequente destituição de Pombal, em 1777, D. Maria I (1734- 1816) extingue a direção da Real Fábrica das Sedas e retira-a da alçada da Junta do Comércio, organismo dinamizador da economia portuguesa fundado por Pombal, através do alvará de 18 de julho de 1777 (Neves, 1827; Duarte, Gonçalves e Góis, 2020). Isto dito, a Fábrica das Sedas vivenciou, durante a sua existência, três administrações distintas: a administração privada (1734-1750) e as administrações indireta (1750-1757) e direta do Estado (1757-1833). A empresa extingue-se em 1835, com a venda dos seus prédios em hasta pública (Carvalho, *no prelo*), mas, em 1827, o seu principal historiador, o economista José Acúrsio das Neves (1766-1834), ainda a considerava “o mais importante de todos os estabelecimentos fabris que tem havido em Portugal (Neves, 1827, p. 41).

Assim, a questão de investigação a que se pretende responder cifra-se em saber o seguinte: “Qual o método contabilístico empregado na Real Fábrica das Sedas, em 1757?”. A referência ao ano de 1757 prende-se com a passagem da Fábrica das Sedas para a administração direta da coroa e, consequentemente, do Marquês de Pombal. A resposta à questão de investigação formulada é suscetível de contribuir para o avanço no conhecimento sobre a maior empresa industrial pombalina: a Real Fábrica das Sedas.

Para a persecução da questão de investigação anteriormente noticiada, importa definir metodologia e método de investigação (Silverman, 1993, 1997, 2001; Flick, 2009). A metodologia é entendida como a maneira de estudar determinado problema e o método compreende a forma como os dados são recolhidos (Silverman, 1993, 1997, 2001; Flick, 2009). Assim, quanto ao primeiro tópico, a presente pesquisa é caracterizada como qualitativa, porque “apesar de a contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma

<sup>3</sup> Os estatutos da Real Fábrica das Sedas, de 6 de agosto de 1757, foram feitos de acordo com as orientações de José Rodrigues Bandeira (1705–1780) (Maxwell, 2004), Provedor (isto é, Presidente), na altura, da Junta do Comércio. Um dos diretores da Real Fábrica das Sedas, em 1757, representando na direção da fábrica a Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão, era José Francisco da Cruz (1717–1768), amigo pessoal de Pombal e um dos maiores capitalistas da Praça de Lisboa, à época (Gonçalves, 2013).

<sup>4</sup> A Junta do Comércio havia sido constituída por Pombal em setembro de 1755, para coordenar a promoção do comércio e da indústria, e a Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão tinha sido fundada também em 1755, em junho, para monopolizar o comércio estabelecido entre a metrópole e essas duas capitâncias brasileiras, o Pará e o Maranhão. Segundo Correia (1931), a Junta do Comércio desempenhou funções muito semelhantes às desempenhadas pelo Conselho do Comércio, instituído pelo francês Jean Baptiste Colbert (1619-1683) no seu país natal, em 1664. Entre essas funções, o autor destaca a concessão de privilégios, subvenções e monopólios.

ciência exata [...], o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa” (Raupp & Beuren, 2006, p. 92). Investigações qualitativas exigem um significativo esforço interpretativo e reflexivo, requerem rigor, clareza (a linha narrativa deve ser clara), transparência, relevância e uma contribuição para o conhecimento (Cunha & Rego, 2019). Vieira, Major e Robalo (2009, p. 134) referem que “os métodos de investigação são técnicas de pesquisa que permitem análises específicas de acordo com a metodologia seguida pelo estudo em que são utilizados”. Desta forma, o tipo de documentos que o investigador irá recolher dependem do objetivo da sua investigação (Vieira *et al.*, 2009). Assim, foram privilegiados dois tipos de fontes: as fontes primárias e as fontes secundárias. Quanto às fontes primárias, estas são pesquisadas pelo investigador com o intuito de atender a uma necessidade de informação presente e específica, enquanto as fontes secundárias resultam da análise de outros autores para o propósito específico da presente necessidade de informação (Sarmiento, 2013). As fontes primárias de investigação utilizadas no presente estudo foram recolhidas em diversos arquivos e bibliotecas, nomeadamente o *Arquivo Histórico do Ministério das Obras Públicas, Transportes e Telecomunicações* (AHMOPTC), o *Arquivo Histórico do Tribunal de Contas* (AHTC), o *Arquivo Nacional da Torre do Tombo* (ANTT), a *Biblioteca Britânica* (Londres, Inglaterra), a *Biblioteca Nacional de Lisboa* (BNL) e a *Biblioteca Municipal de Anadia*.

O artigo compreende seis secções. Depois desta introdução, a segunda secção aborda a contabilidade financeira da Companhia da Fábrica das Sedas, isto é, da empresa privada que antecedeu a Real Fábrica das Sedas. De seguida, a terceira secção, a principal do texto, apresenta os traços principais da contabilidade financeira da Real Fábrica das Sedas, após o que se colocam em evidência diversos exemplos de aplicação da contabilidade por partidas dobradas na escrituração da empresa. A quinta secção alude ao balanço mercantil e ao balanço demonstrativo da Real Fábrica das Sedas. Encerra-se com a sexta secção, relativa às considerações finais e à conclusão do estudo.

## 2. A contabilidade financeira da Companhia da Fábrica das Sedas (1734-1750)

Durante a sua segunda administração, isto é, durante o período 1745-1747, a Companhia da Fábrica das Sedas adotou como método de escrituração as partidas dobradas (veja-se ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 718*; ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 720*; Carvalho *et al.*, 2007; Carvalho *et al.*, 2016; Carvalho, 2017; Benavente-Rodrigues, 2022). No decorrer da mesma, os principais livros contabilísticos utilizados correspondiam ao livro borrador, ao livro jornal (diário) e ao livro mestre (razão) (veja-se ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 522*; ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 718*; ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 720*), apresentando um sistema contabilístico semelhante ao estipulado por Luca Pacioli, no *De Computis et Scripturis* (veja-se, neste sentido, Carqueja, 2014).

À data, a contadoria da Companhia da Fábrica das Sedas encontrava-se sob a responsabilidade do guarda-livros veneziano Nicolau Julio Cortinovis (ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 720, fls. 17, 153*). Cortinovis entrou na Companhia da Fábrica das Sedas em 1 de fevereiro de 1745, substituindo Francisco Icar, um guarda-livros que entrara na Companhia da Fábrica das Sedas em 10 de maio de 1738 (Carvalho, *no prelo*).

No entanto, prevalece na literatura um vazio quanto ao método contabilístico utilizado na Companhia da Fábrica das Sedas durante a sua primeira (1734-1745) e terceira administrações (1747-1750), assim como durante a administração de Vasco Lourenço Veloso (1750-1757).

Não obstante, o presente texto, com base na consulta de fontes primárias, permite colmatar algumas lacunas. Assim, durante a primeira administração (1734-1745), a Companhia da Fábrica das Sedas adotou como método de escrituração a contabilidade por partidas simples. Para esta conclusão, tome-se, como ponto de partida, a análise do manuscrito em que se apresentam registados os custos do edifício fabril (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 536, fls. 64, 65*). Nestes dois fólios, surge o *deve* no fólio esquerdo e o *há-de haver* no fólio direito. O facto de serem identificadas as referidas expressões não significa que existisse a adoção de partidas dobradas, uma vez que o importante é existir uma conta que sirva como contrapartida a cada conta movimentada, o que não acontecia neste caso concreto, ou seja, nos registos contabilísticos da primeira administração da Companhia da Fábrica das Sedas não se encontrou a conta de contrapartida à conta movimentada. Interessantemente, o estudo inédito de Carvalho (*no prelo*) confirma, de forma bem mais completa e cabal do que o vertente trabalho, esta mesma conclusão: a de que a primeira administração da Companhia da Fábrica das Sedas (1734-1745) adotou a contabilidade por partidas simples na sua escrituração.

Nicolau Julio Cortinovis manteve-se como guarda-livros durante a terceira administração (1747-1750) da Companhia da Fábrica das Sedas (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 49r*), o que constitui um forte indício da utilização das partidas dobradas no período em apreço. Note-se que Cortinovis iniciou o seu trabalho como guarda-livros na Companhia da Fábrica das Sedas em 1 de fevereiro de 1745, data precisa do início da segunda administração, o que indica que os diretores lhe confiaram a implementação do sistema contabilístico das partidas dobradas, dado que, como se escreveu, as partidas dobradas foram utilizadas no decurso do período 1745 a 1747.

Nicolau Júlio Cortinovis auferia, desde 1745, um ordenado anual de 300\$000, montante este que se manteve constante durante a segunda administração (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 720, fls. 17, 153*). Além de desempenhar o cargo de guarda-livros, Cortinovis exercia em simultâneo a atividade de mercador, como documenta um episódio ocorrido em 1 de junho de 1746, dando conta de que adquiria desperdícios de seda à empresa para os enviar, a título pessoal, para Génova (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 720, fl. 92*).

Dito isto, a novidade que este artigo apresenta na presente secção radica em duas circunstâncias: a primeira administração da Companhia da Fábrica das Sedas usou como método contabilístico as partidas simples e a terceira administração empregou na sua contabilidade as partidas dobradas.

### 3. A contabilidade financeira da Real Fábrica das Sedas (1757)

Com a passagem para a administração direta da Real Fazenda, inicia-se a administração sob a égide pombalina, que compreenderia um arco temporal de 20 anos, mais propriamente de 1757 a 1777. Neste arco temporal, a fábrica foi administrada pela Junta do Comércio, um organismo estatal fundado em 1755, como se escreveu, para a supervisão e regulação da atividade comercial e industrial no reino de Portugal (Gonçalves, 2017, 2022).

Em consequência da entrega da sua administração à Junta do Comércio, foram nomeados dois dos seus deputados, Pedro Rodrigues Godinho e Baltazar Pinto de Miranda, para tomarem as contas da Real Fábrica das Sedas (*AHMOPTC, Bobine 94, Junta do Comércio, Livro 17, fl. 22; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 105, fl. 40v*). Após a tomada das contas, os referidos deputados deveriam apresentar o seu resumo à Junta do Comércio, o qual seria apresentado ao monarca (*ANTT, Junta do Comércio, Livro 105, fl. 40v*).



A partir deste ponto, mostrava-se imperativa a adoção de um sistema contabilístico para o registo da vida societária da Real Fábrica das Sedas. Coube ao alemão Conrado Bartolomeu Riegge (? – 1765) o cargo de primeiro guarda-livros principal da Real Fábrica das Sedas, em 1757 (Gonçalves, 2017; Duarte, Gonçalves & Góis, 2021) e, conseqüentemente, a responsabilidade pela implementação do sistema contabilístico da Real Fábrica, o qual será objeto de estudo neste artigo.<sup>5</sup>

Assim, apresenta-se, nesta secção, o sistema contabilístico instituído na Real Fábrica das Sedas em 1757. Para este fim, será tomado como pano de fundo o sistema contabilístico proposto por Luca Pacioli na sua obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, publicada em Veneza em 1494, na qual se inclui o *De Computis et Scripturis* (1494), a primeira exposição sobre contabilidade por partidas dobradas em livro impresso a ser publicada em termos mundiais.

### 3.1 Os livros contabilísticos da Real Fábrica das Sedas

No incunábulo do século XV, Pacioli (1494, fl. 198v; tradução de Carqueja, 2014, p. 95)<sup>6</sup> justificava a importância da escrituração mercantil por ser essencial para se dirigir bem os negócios e registar, devidamente, as suas operações. O primeiro passo sugerido por Pacioli era a elaboração de um inventário minucioso da entidade contendo tanto os bens móveis como os bens imóveis (Pacioli, 1494, fl. 199; tradução de Carqueja, 2014, p. 96). O mesmo deveria contemplar uma invocação religiosa – “em nome de Deus” –, a data e o proprietário dos bens (Pacioli, 1494, fl. 199; tradução de Carqueja, 2014, p. 96).

Seguindo o disposto, o monarca D. José I ordenou a elaboração do inventário que espelharia os bens que transitavam da administração de Vasco Lourenço Veloso para a administração pública, de forma a entregá-los aos novos diretores. A responsabilidade da elaboração do dito coube à Junta do Comércio, na pessoa de Inácio Ferreira Souto, um amigo pessoal e protegido de Pombal, à data o juiz conservador geral do Comércio em exercício de funções, nomeado por alvará real (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 224, fl. 1r.; ANTT, Junta do Comércio, Livro 105, fl. 24v*).

Ainda no mesmo alvará é ordenado ao Desembargador Luís Manuel de Oliveira que, até ao momento, era o juiz conservador da dita fábrica, que entregasse por inventário todos os títulos, papéis e mais autos (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 224, fls. 1r, 4r*). A partir deste inventário seriam entregues aos diretores da Real Fábrica das Sedas o edifício no qual se localizava a fábrica, as suas oficinas, casas e armazéns, assim como os seus restantes pertences avaliados pelo seu justo valor<sup>7</sup> (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas*

---

<sup>5</sup> O ordenado deste contabilista era, em 1757, de 720\$000/ano, mais casas, isto é, o arrendamento dos imóveis a habitar por si constituía um encargo da Real Fábrica das Sedas (Duarte *et al.*, 2021).

<sup>6</sup> O presente estudo recorreu à tradução do tratado de Pacioli realizada por Carqueja (2014).

<sup>7</sup> A expressão *justo valor*, muito em voga dado o atual contexto normativo regulatório internacional liderado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), constava na referida fonte primária *ipsis verbis*, à data de 13 de agosto de 1757. É interessante concluir que a dita expressão é utilizada há mais de 250 anos em Portugal.

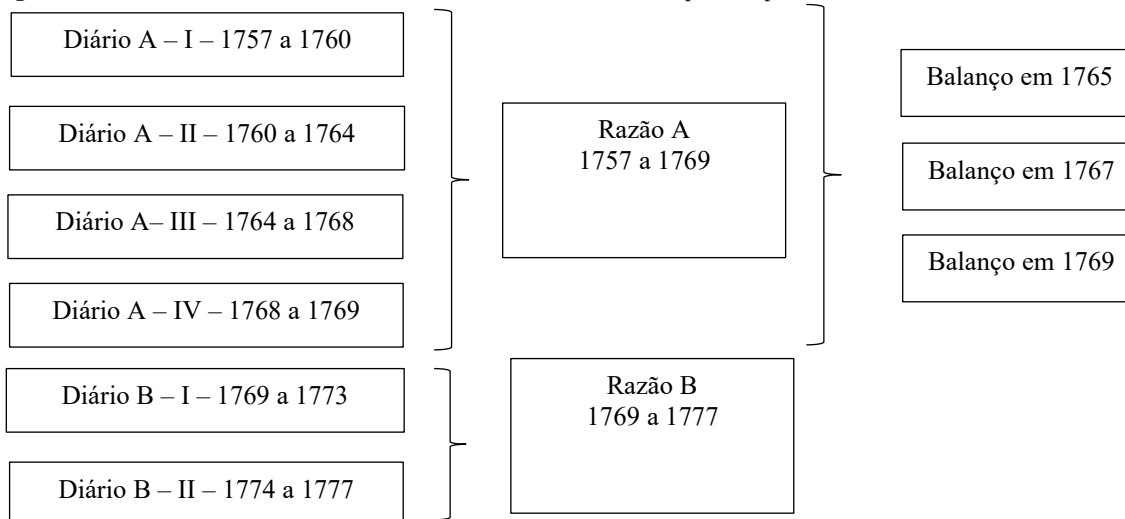
*Anexas, Livro 224, fls. 4r, 4v*), o qual totalizou o montante de 87:340\$893 (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 561, fl. 1v*).<sup>8</sup>

Quando comparado ao sugerido por Pacioli, o livro que contém o inventário da Real Fábrica das Sedas não dispunha de qualquer invocação religiosa. Além disso, não foi elaborado num único dia dada a complexidade da avaliação dos bens transmitidos para a nova administração, ao que se somou a necessidade de avaliação das obras elaboradas por Vasco Lourenço Veloso no edifício (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 224, fls. 10r, 10v*).<sup>9</sup>

Dado este primeiro passo, frei Pacioli estabelecia a abertura de três livros que seriam essenciais para uma boa comodidade e ordem: o memorial ou borrador, o diário e o razão, por serem “a origem e raiz de todos os livros e escrituração que os comerciantes fazem em todos os lugares do mundo” (Pacioli, 1494, fl. 4v; tradução de Carqueja, 2014, p. 93, 102). Quanto ao primeiro livro (o memorial), Pacioli considerava que este poderia ser dispensado se o comerciante tivesse um volume de negócios reduzido (Pacioli, 1494, fl. 200; tradução de Carqueja, 2014, p. 102).

Os registos contabilísticos da Real Fábrica das Sedas eram efetuados tendo por base dois livros contabilísticos, nomeadamente, o livro diário e o livro razão. A par dos referidos livros eram utilizados como complemento diversos livros auxiliares. Note-se que, nos estatutos da Real Fábrica das Sedas, nenhuma recomendação se encontra quanto aos livros utilizados na sua contadoria. Assim, a utilização dos mesmos era deixada ao livre-arbítrio dos seus guardalivros. Durante a administração pombalina foi identificada a utilização de seis livros-diário e dois livros-razão, como mostra a Figura 1.

**Figura 1:** Os livros contabilísticos da Real Fábrica das Sedas durante o período pombalino.



**Fonte:** Elaboração própria.

<sup>8</sup> Na avaliação do edifício e demais instrumentos da Real Fábrica também estiveram presentes Rodrigues de Sande Vasconcelos e Francisco Ferreira da Silva (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 224, fls. 4r, 4v*).

<sup>9</sup> O inventário foi considerado feito e findo por Inácio Ferreira Souto e entregue aos diretores da Real Fábrica das Sedas a 20 de outubro de 1757.

Pacioli (1494, fl. 200; tradução de Carqueja, 2014, p. 103) sugeria que o primeiro livro diário e o primeiro livro razão deveriam ser assinalados com o sinal da santa cruz, de forma a afugentar o inimigo espiritual, ao passo que os livros contabilísticos seguintes teriam de ser assinalados pela ordem do alfabeto, ou seja, A, para o segundo, B, para o terceiro e assim sucessivamente, com o intuito de facilitar a sua localização e a sua consulta. Assim, os primeiros livros seriam designados por Diário da Cruz e Razão da Cruz e os segundos como Diário A e Razão A.

Como se nota pela análise da figura anterior, o estipulado por Pacioli foi parcialmente adotado. Não foi encontrada nenhuma evidência do sinal da cruz e os livros contabilísticos da Real Fábrica das Sedas apresentavam apenas a inscrição alfabética, opção esta sugerida em Sousa (1765, fl. 3; tradução de Carqueja, 2010, p. 75). No entanto, além da ordem alfabética adotou-se também uma ordenação numérica.

Pacioli (1494, fl. 200; tradução de Carqueja, 2014, p. 103) também salientava a importância da numeração dos fólhos de cada livro, porque “se alguém quisesse proceder fraudulentamente poderia cortar e tirar uma delas”. No entanto, tanto o livro diário como o livro razão contemplavam critérios de numeração diferentes, atendendo aos fins a que se propunham. Enquanto no livro diário a numeração era sequencial, no livro razão tanto o fólho esquerdo (indicação do débito) como o fólho direito (indicação do crédito) apresentavam a mesma numeração, uma vez que correspondiam a uma conta.

É chegado o momento de analisar cada um dos referidos livros contabilísticos. Perante a inexistência do livro memorial, o primeiro livro que compunha o sistema contabilístico da Real Fábrica das Sedas era o diário, o qual passará a ser analisado.

### **3.1.1 Elementos técnicos do livro diário da Real Fábrica das Sedas**

Pacioli (1494, fl. 198v; tradução de Carqueja, 2014, p. 96) referia que os comerciantes deveriam iniciar as suas atividades invocando o nome de Deus, ou seja, mediante uma invocação religiosa. A Real Fábrica das Sedas seguiu esta sugestão de Pacioli apenas em parte. O primeiro livro diário da Real Fábrica das Sedas inicia-se com o seu título, *Diário Letra A das Contas pertencentes à Real Fábrica das Sedas*, acompanhado da invocação religiosa *Jesus Maria José*. Esta invocação religiosa está presente no topo de todos os fólhos do livro diário, segundo as suas iniciais *J. M. J.*. Acrescente-se que esta invocação não é a sugerida por Pacioli, mas sim aquela que viria a ser sugerida por Bonavie (1758) e por João Henrique de Sousa (1765), isto é, os dois últimos autores aludiram nas suas obras à mesma exata invocação religiosa: *J. M. J.* (ver, respetivamente, Bonavie, 1758, e Sousa, 1765).

O primeiro assento no livro diário seria, segundo Pacioli (1494, fls. 200v., 201; tradução de Carqueja, 2014, pp. 104, 107), a passagem de todas as partidas do inventário, uma por uma, o que foi cumprido no sistema contabilístico em análise, mais propriamente a 16 de agosto de 1757. A preocupação essencial do diário cifrava-se no registo cronológico das operações da entidade, daí a sua denominação.

Note-se que neste sistema contabilístico não existia o conceito de ativo e passivo, mas sim, o de saldo devedor e de saldo credor de cada conta. Os critérios de assento no diário centravam-se nos saldos devedores considerando o que uma determinada conta ou contas deviam a outra ou outras determinadas contas, como mostra a Figura 2.

Figura 2: Um fólho do livro diário da Real Fábrica das Sedas.

#	Fólio do razão	J. M. J. 1757 Setembro 27	Fl. 34
1	<u>5</u> 36	Seda em rama deve a José Moreira Leal R.88\$967 <i>Pela seguinte seda comprada a Luís Simões, a saber</i> <i>Por 33 arratéis, 9 onças e 7 oitavas de seda em rama, a 2600 réis...87\$404</i> <i>....1.....3.....2 dita de conta.....1300 réis.....1\$563</i>	88\$967
2	<u>45</u> 46	Rolandelli & Basso, em Génova devem à Caixa R. 3:700\$000 <i>Pela importância de uma letra de peça de 5000 = a 740 réis passada por Domingos de Basto Viana para pagar, a uso, à ordem de José Francisco da Cruz, o qual a endossou para pagar em Génova à ordem do sobredito Rolandelli &amp; Basso, sobre Bartolomeu Picarso de Lourenço em Génova e importa a L. 5, 15 fora de Banco, L. 28:750.</i>	3:700\$000
3	~~ <u>36</u> <u>22</u> <u>13</u> <u>21</u>	<u>30</u> Os seguintes devem a José Moreira Leal R. 504\$265 Materiais para a tinturaria <i>Septbr. 28 Por 7 q. de Pau campeche, comprado a Jorge Picardo a 4500</i> <i>Ouro e prata em barra e patacas</i> <i>Septbr. 24 Por 1 onça de ouro, comprado na Casa da Moeda para dourar prata a 2200 a onça.....17\$600</i> <i>.....5 oitavas e 44 gramas dito, comprado a Mateus dos Santos, a 2200 réis.....12\$340</i> <i>Dito 29..46 m. 6 onças e 1 oitava de prata da Colonia em 13 pinhas comprada a Luís Lopes da Silva, a 6850 réis.....320\$344</i> Dispêndio com os aprendizes <i>Setbr. 30 Pelo que se despendeu com a compra de mantimentos para a comedoria dos aprendizes e mais pessoas que se costumam sustentar como consta do rol do Almox. dos mantimentos Francisco de Castro e importa neste mês de setembro.....107\$481</i> <i>Pelo que se pagou ao Almox. acima referido de seu ordenado de 1 ½ mês vencido neste dia.....15\$000</i> <p style="text-align: right;">RESULTADO</p>	31\$500    350\$284   <u>122\$481</u> 504\$265
4	<u>15</u> ~~  7 8  38	Galões, rendas e franjas de ouro e prata falsos devem aos seguintes <i>Pela importância de 5 peças de franja de ouro falso que saíram dos teares neste mês, os quais vem a contar com todas as despesas, como consta do livro de cálculo, a p. 100 a saber =</i> <i>N.º 1 13m. 4 onças e 8 oitavas de franja de ouro falso em 1 peça a.....13\$168</i> <i>N.º 2 9.....4.... dita .....1 dita a .....11\$599</i> <i>N.º 3 20..7.....4.... dita.....1 dita a .....22\$323</i> <i>N.º 4 13..4.....4.... dita.....1 dita a .....17\$222</i> <i>N.º 5 5...2.....4.... dita.....1 dita a .....6\$593</i> <i>São 62 m. 3 onças e 8 oitavas de franja de ouro falso em 5 peças que importam..... R. 70\$905</i> <i>Cuja importância de 70\$905 se abona a saber</i> a Fio de ouro e prata falso <i>Por 61 m. 3 onças e 6 oitavas de ouro falso que levaram as ditas 5 peças de franja; como consta do livro do cálculo a p. 100 a 670</i> a Sedas tintas <i>Por 7 onças, 2 oitavas de seda que levaram as referidas 5 peças.....2 5/8 que se deu de quebra</i> <i>....7 onças 5 5/8 de oitava de seda, como consta do livro de cálculo a p. 100 a 4266 réis</i>	   41\$183   2\$017

16	a Dispêndio com os oficiais <i>Pelo que se importam os feitos das referidas 5 peças</i>	14\$040
41	a Despesas gerais <i>Pelo que se abona nesta conta, pelas ditas 5 peças de 57\$240 réis a 14 7/16</i>	1\$574
42	a Ordenados que se pagam <i>Pelo que se abona nesta conta, pelas ditas 5 peças de 57\$240 a 14 7/16</i>	8\$264
20	a Aluguel do Edifício, em que labora a Fábrica Real das Sedas <i>Pelo que se abona nesta conta, pelas ditas 5 peças de 57\$240 a 9/16</i>	\$894
	a Móveis da Real Fábrica <i>Pelo que se abona nesta conta, pelas ditas 5 peças de 57\$240 a 5 1/8</i>	2\$933
	RESULTADO	70\$905

Fonte: ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 721, fl. 34.

Segundo Pacioli (1494, fls. 201, 201v.; tradução de Carqueja, 2014), no início de cada fôlio devia ser registado sempre o ano, o dia e o mês. A contabilidade elaborada na Real Fábrica adicionou ao estipulado a inscrição religiosa *J. M. J.*. Aquando da alteração da data dos assentos num fôlio inacabado, esta aparecia inscrita no centro do fôlio como se nota no exemplo acima, em que os assentos #3 e #4 foram realizados no dia 30 de setembro de 1757. Nos casos em que houvesse também alteração do mês, este aparecia junto ao dia.

Os fôlios do diário encontravam-se divididos em quatro colunas. Na primeira coluna constavam as remissões para os fôlios do livro razão em que se encontravam as contas dispostas na segunda coluna do diário. Assim, por exemplo, a situação #1, apresenta na segunda coluna 5|36, significando o número 5 que foi movimentada, no livro razão, o quinto fôlio a débito, e o número 36, que foi movimentada, no livro razão, o trigésimo sexto fôlio a crédito.

Outra nota importante diz respeito à utilização da preposição *a* que designa a conta ou contas credoras (Pacioli, 1494, fl. 201; tradução de Carqueja, 2014). Embora Pacioli também sugerisse a utilização da expressão *por* antes da conta devedora, esta opção não foi seguida no sistema contabilístico em análise.

Quanto aos elementos técnicos do diário é possível identificar, no exemplo acima, dois diferentes tipos de assentos realizados na contabilidade da Real Fábrica das Sedas. Nos dois primeiros casos (#1 e #2) são apresentadas apenas duas contas, uma devedora e outra credora, ou seja, assentos simples. O assento #1 correspondeu à aquisição de uma das matérias-primas utilizadas na produção da Real Fábrica das Sedas, a seda em rama.

A referida matéria-prima era alvo de transformação antes da sua incorporação nos produtos da Real Fábrica das Sedas. Por norma, eram originárias das firmas *Rolandelli & Basso*, em Génova ou *Francesco Manito Gius*, em Palermo, ou seja, eram adquiridas a fornecedores estrangeiros. No entanto, também surge a sua aquisição por contrapartida da conta caixa ou através da conta de João Moreira Leal (enquanto esteve no cargo de diretor da Real Fábrica das Sedas este diretor tinha a incumbência das compras; veja-se § 2 dos estatutos da Real Fábrica das Sedas), aquando da sua aquisição a particulares nacionais.

Além das contas referidas também era frequente a sua origem advir do departamento de Bento Ferreira e Sousa, no armazém da seda crua, por dobagem de determinadas quantias de seda. A seda em rama que entrava na Real Fábrica das Sedas tinha como principal destino a conta da Casa do Torno.

Após a passagem pela Casa do Torno, a matéria-prima resultante era a seda crua, já beneficiada, a qual dava entrada na própria conta, ou seja, a conta de seda crua. Além de provir da Casa do Torno a seda crua também era comprada a diversos fornecedores, principalmente estrangeiros. Quanto aos seus destinos, estes eram a Casa do Torno na qual eram entregues as sedas que ainda não tivessem sido beneficiadas, e a tinturaria. Depois de passarem pela tinturaria, as sedas cruas passavam a designar-se por sedas tintas, devido à passagem pelo

processo de tingimento neste departamento. As sedas tintas eram incorporadas em quase todos os produtos comercializados na Real Fábrica das Sedas.

Passando para a análise do assento #2, o mesmo diz respeito a uma letra de câmbio, a qual passará a ser analisada. Tomando como base a análise de Cachulo (2009, p. 12), a letra de câmbio espelha que José Francisco da Cruz, em representação da Real Fábrica das Sedas como seu diretor, cedeu dinheiro a Bartolomeu Picarso de Lourenço. Por sua vez, Bartolomeu sacou uma letra sobre o seu agente cambista, Domingos de Bastos Viana (pagador) a favor de José Francisco da Cruz (beneficiário), que a endossou por venda a *Rollandi & Basso*, cambista em Lisboa que recebeu o valor do pagador. Ratton (1813, p. 94) recorda que as letras de câmbio foram instituídas, em Lisboa, em substituição dos simples escritos de dívida que até então se praticavam e não podiam ser transmissíveis.

Por sua vez, nos dois casos seguintes (#3 e #4) são efetuados assentos que contemplam diversas contas de contrapartida, denominados como assentos compostos. Nestas situações, os fólios que remetem para o livro razão são acompanhados de um tracejado ondular (~~) que indica a utilização de mais do que uma conta de contrapartida. Quando o referido símbolo se apresenta acima do primeiro fólio significa que diversas contas devem à primeira conta desse lançamento.

Por exemplo, no caso #3 as diversas contas apresentadas devem à conta de José Moreira Leal. No caso oposto, quando o tracejado ondular (~~) se encontra abaixo do primeiro fólio identifica que várias contas devem à primeira conta do assento. Assim, no caso #4, a conta de galões, rendas e franjas de ouro e prata falsos deve às restantes contas presentes nesse assento. No assento #3 pode ser analisada, novamente, a realização de compras para a Real Fábrica das Sedas, por parte de José Moreira Leal, nomeadamente, a aquisição de materiais para a tinturaria e de ouro e prata em barra e patacas, também este último uma das matérias-primas utilizadas na produção. Destaca-se, agora, a conta de dispêndio com os aprendizes. Esta registava a aquisição de mantimentos para os aprendizes, assim como, o pagamento do médico e cirurgião que os mesmos tinham ao seu dispor.

A somar a estes serviços os aprendizes dispunham também de uma cozinha, tudo sustentado pela Real Fábrica. Devido ao grave prejuízo que estas despesas causavam, os referidos serviços foram extintos a partir de 1 de julho de 1771 (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 129r*). Para compensar o transtorno desta decisão passaria a ser entregue aos aprendizes 100 réis diários, pagos no final de cada semana (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 129r*).

Ademais, os pagamentos e dispêndios dos funcionários empregados na Real Fábrica das Sedas dividiam-se em diversas contas consoante as categorias em que se enquadravam. Na conta de ordenados que se pagam eram registados os vencimentos dos diretores da Real Fábrica das Sedas, dos oficiais da contadoria, dos administradores das vendas, entre outros. Em suma, esta conta registava os pagamentos dos órgãos centrais da Real Fábrica das Sedas.

As administrações das vendas (as quais, em termos contemporâneos, corresponderiam a um departamento de vendas) eram responsáveis pelo escoamento dos produtos acabados da Real Fábrica das Sedas. As referidas administrações também tinham a seu cargo os dispêndios com a mão-de-obra utilizada na fabricação dos produtos da Real Fábrica das Sedas. Note-se, como exemplo, que a 30 de agosto de 1757, a conta de administração da venda na mão de Jacinto Inácio da Silva ocupou-se dos dispêndios com os oficiais, dispêndios com os puxadores, dispêndios com os contramestres e dispêndios com os aprendizes (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 721, fls. 35, 36*).

Quanto ao assento #4, este compreende as contas relacionadas com a imputação do custo de produção de cinco peças de galões, rendas e franjas de ouro e prata falsos. Além deste produto, também eram produzidos na Real Fábrica fazendas tecidas, meias tecidas, galões e botões de seda e galões, rendas e franjas de ouro e prata finos. Quanto à conta de meias de seda tecidas, esta também englobava a produção de luvas e calções. A partir de dezembro de 1764 surge um novo produto fabricado, as meias de lã e algodão tecidas na Real Fábrica.

Associado ao custo de produção poderiam ser identificados diferentes tipos de custos: as matérias primas, a mão de obra, as despesas gerais e as despesas com o edifício da Real Fábrica e os seus móveis. Em todas as contas, no último dia de cada mês, eram apurados, a débito, os custos de produção, assim como a aquisição de matérias primas. Quanto ao crédito eram essencialmente registados os montantes das vendas dos produtos, também no último dia de cada mês. Além do disposto, eram identificados os lucros e perdas por produto aquando da elaboração dos balanços da entidade.

Os produtos eram escoados por diversas vias, cabendo aqui destaque para as companhias pombalinas. No tocante ao consumo de produtos por parte da monarquia, em 1770, D. José I ordenou ao inspetor geral do Erário Régio, cargo ocupado por Pombal, que encarregasse o tesoureiro-mor do Erário Régio (à data Joaquim Inácio da Cruz) de entregar aos diretores da fábrica a importância das fazendas que foram entregues à coroa (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fls. 88r., 88v.*).

A Real Fábrica das Sedas dispunha de três administrações das vendas na mão de três pessoas: Manuel Coelho e Silva, Jacinto Inácio da Silva e Feliciano Oliveira de Braga. Cada uma das administrações era responsável pelo escoamento de determinados produtos acabados da Real Fábrica das Sedas.

Após o registo no livro diário, o próximo passo seria a passagem dos assentos do diário para o livro razão. Assim, o trabalho prossegue com a análise dos elementos técnicos do livro razão da Real Fábrica das Sedas.

### **3.1.2 Elementos técnicos do livro razão da Real Fábrica das Sedas**

Pacioli (1494, fl. 201v; tradução de Carqueja, 2014) referia que era conveniente o livro razão ter um alfabeto, também chamado reportório, o qual indicaria alfabeticamente o nome de todas as contas devedoras e o nome de todas as contas credoras acompanhadas do número do fólio em que se encontravam no livro razão. No entanto, o alfabeto/reportório sugerido por Pacioli não foi adotado na contabilidade da fábrica, tanto quanto esta investigação conseguiu apurar.

O livro razão inicia-se, tal como o livro diário, com a invocação religiosa *Jesus Maria José* e contém o título de *Contas correntes Letra A pertencentes à Real Fábrica das Sedas*. No entanto, ao contrário do livro diário, no livro razão apenas o primeiro fólio contemplava a invocação religiosa; ela não constava nos restantes fólios. O razão não apresentava o sinal da cruz sugerido por Pacioli (1494, fl. 202; tradução de Carqueja, 2014).

Cada conta inscrita neste livro ocupava dois fólios; no lado esquerdo constavam os montantes devedores, o *deve/devem*, e no lado direito os montantes credores, o *há de haver/hão de haver*. Em 1757 foram abertas, no livro razão A da Real Fábrica das Sedas, 58 contas, de entre elas a dos diretores da Real Fábrica das Sedas, a da carpintaria, as contas de fazendas tecidas nos teares da Real Fábrica das Sedas, de galões e botões de seda, de seda em rama, de sedas cruas, de despesas gerais, dos móveis da Real Fábrica, do edifício em que labora a Fábrica Real e da Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão, entre outras contas.

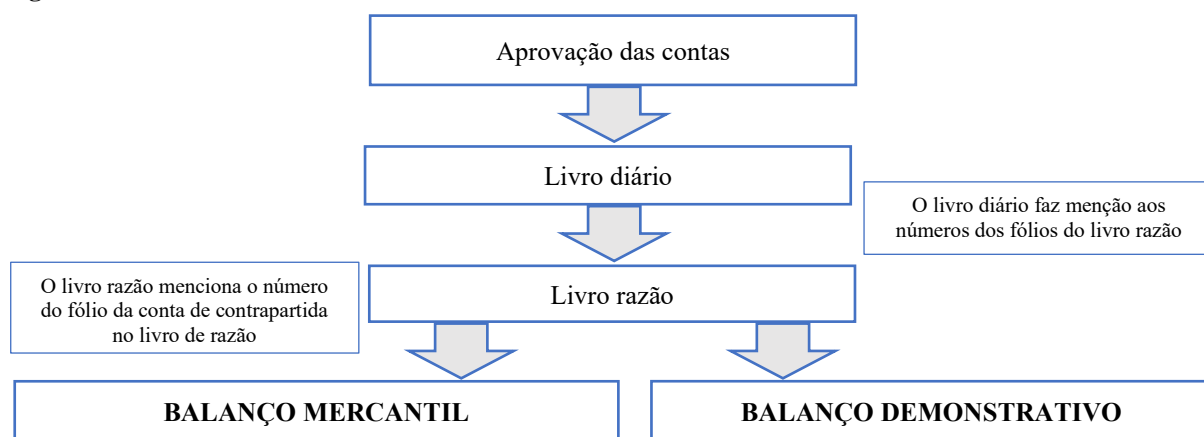




Pacioli (1494, fl. 201v; tradução de Carqueja, 2014) referia que a primeira conta a constar do livro razão seria aquela que também deveria constar do diário, isto é, a conta caixa. Este procedimento também não foi adotado na Real Fábrica, uma vez que a conta caixa aparece pela primeira vez no fólio 46 do livro razão. O fólio número um dizia respeito à conta dos diretores da Real Fábrica das Sedas.

O sistema contabilístico da Real Fábrica das Sedas desaguava nos seus balanços. Assim, o processo de produção das contas da Real Fábrica das Sedas pode ser esquematizado da seguinte forma, via Figura 4.

**Figura 4:** O sistema contabilístico da Real Fábrica das Sedas.



*Fonte:* Elaboração própria.

Depois de seguidos todos os passos evidenciados, o sistema contabilístico da Real Fábrica das Sedas originava dois tipos diferentes de balanços, nomeadamente o mercantil e o demonstrativo. Mas antes de se proceder à sua análise será tratado o ponto central deste sistema contabilístico e sem o qual não seria permitida a sua adoção: as partidas dobradas.

#### 4. Partidas dobradas: exemplos de aplicação

O parágrafo 5 dos estatutos da Real Fábrica das Sedas estabelecia que os livros contabilísticos deveriam ser “escritos na mais perfeita forma mercantil”, uma alusão tácita ao método das partidas dobradas, aquele que de facto viria a ser adotado nesta contadoria durante o período pombalino. O mesmo não aconteceu em outras empresas industriais europeias. Por exemplo, em França, as companhias industriais apenas generalizaram a utilização do método digráfico no decorrer da primeira metade do século XIX (Lemarchand, 1994).

Sousa (1765, fl. 23; tradução de Carqueja, 2010) estabelecia que existiam dois fundamentos essenciais das partidas dobradas. O primeiro fundamento referia que o livro razão deveria conter duas espécies de contas: umas gerais (que representam o mercador) e outras particulares (que representam as pessoas que lhe são devedoras ou credoras) (Sousa, 1765, fl. 23; tradução de Carqueja, 2010). Quanto ao segundo fundamento, este estabelecia que o *deve* era equivalente a débito, recebimento ou receita e o *há de haver* teria como significado o crédito, o que se despende ou despesa (Sousa, 1765, fl. 25; tradução de Carqueja, 2010).

Além do referido, Sousa (1765) oferece algumas regras que ajudariam a conhecer o devedor e o credor. A primeira regra descrevia que das duas pessoas envolvidas a que recebe é devedora e a que despende é credora (Sousa, 1765, fl. 42; tradução de Carqueja, 2010). A próxima regra estabelecia que o que entrava em poder do mercador, *Deve*, e o que sai do seu poder, *Há de Haver* (Sousa, 1765, fl. 46; tradução de Carqueja, 2010). A última regra salientava que, quando o mercador despendia em perdas (hoje, gastos), *Devem* ‘Perdas e Ganhos’ [isto é, esta conta é debitada] e *Há de Haver* a conta que sai [isto é, a conta da qual sai o dinheiro – por exemplo, a conta de caixa é creditada]. Pelo contrário, quando recebe por ganhos (hoje, rendimentos), *Deve* o que entra [isto é, a conta para a qual entra o dinheiro é debitada – por exemplo, a conta de caixa], e *Hão de Haver* ‘Perdas e Ganhos’ [isto é, esta conta é creditada] (Sousa, 1765, fl. 49; tradução de Carqueja, 2010).

Dito isto, vejamos alguns exemplos da utilização de partidas dobradas na Real Fábrica enquadrados nas referidas regras (Figura 5).

**Figura 5:** Exemplo relacionado com a regra 1.

<b>Estevão José Daza<sup>10</sup></b>			<b>Deve</b>	
1757 Setembro	7	A José Moreira Leal... Por dinheiro que se emprestou a dito Estevão José Daza que há de pagar com juro de 5%.	36	57\$600
<b>José Moreira Leal</b>			<b>Hão de haver</b>	
1757 Setembro	7	De Estevão José Daza... Por dinheiro que se lhe emprestou para aumento dos seus teares de galões, que deve pagar a juro de 5%.	43	57\$600

*Fonte:* ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas*, Livro 561, fls. 43v, 36r.

No exemplo anterior note-se que a conta José Moreira Leal pode ser considerada a conta geral da Real Fábrica das Sedas, uma vez que Leal era à data diretor e terá sido da sua responsabilidade o empréstimo de fundos a Daza em representação da Real Fábrica. Por seu turno, Daza representava a conta particular de pessoas com que a Real Fábrica das Sedas se relacionava. Desta forma, Daza é devedor porque recebe e Leal é credor porque despende. Veja-se agora o caso presente na regra 2 (Figura 6).

**Figura 6:** Primeiro exemplo relacionado com a regra 2.

<b>Administração da venda na mão de Manuel Coelho e Silva</b>			<b>Deve</b>	
1758 Junho	30	A fio de ouro e prata falso... Pela importância de fio de ouro falso que se vendeu a dinheiro, a várias pessoas por vários preços.	7	21\$750
<b>Fio de ouro e prata falso</b>			<b>Hão de haver</b>	
1758 Junho	30	Da Administração da venda na mão de Manuel Coelho e Silva... Por dito, vendido a dinheiro.	31	21\$750

*Fonte:* ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas*, Livro 561, fls. 31v, 7r.

A Figura 6 mostra a venda de um produto da Real Fábrica a diversas pessoas. Tanto a conta de fio de ouro e prata falso como a conta de administração da venda na mão de Manuel Coelho e Silva representavam contas gerais em representação da Real Fábrica. Assim, o que

<sup>10</sup> Estevão José Daza foi nomeado pelos primeiros diretores da Real Fábrica e por Vasco Lourenço Veloso para examinar os teares da fábrica de galões, assim como os seus restantes pertences, de forma a atribuir-lhe o seu justo valor, aquando da realização do inventário que passava da administração de Vasco Lourenço Veloso para a administração da Real Fazenda (ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas*, Livro 224, fl. 1v).

saiu do poder da Real Fábrica das Sedas surge do lado credor do livro razão. Além da incumbência da venda de produtos, a conta da administração da venda identificada contemplava outras funções como se nota no seguinte exemplo, também ele relacionado com a regra 2 (Figura 7).

**Figura 7:** Segundo exemplo relacionado com a regra 2.

<b>Linha e fiado</b>			<b>Deve</b>	
1757 Outubro	19	à Administração da venda na mão de Manuel Coelho e Silva... Idem de linha que se comprou a Pedro Gomes dos Santos.	31	4\$800

<b>Administração da venda na mão de Manuel Coelho e Silva</b>			<b>Hão de haver</b>	
1757 Outubro	19	De linha e fiado... Por 6 arráteis de linha branca que se comprou a Pedro Gomes dos Santos.	14	4\$800

*Fonte:* ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 561, fls. 14v, 31r.*

Mais uma vez, nota-se a representação de duas contas gerais da Real Fábrica das Sedas, nomeadamente, a da administração da venda na mão de Manuel Coelho e Silva e a conta de linha em fiado. Este exemplo contempla uma situação antagónica ao exemplo anterior, uma vez que descreve a aquisição de uma das matérias-primas utilizadas na produção da Real Fábrica das Sedas. Por fim, será visitado um exemplo relacionado com a última regra (Figura 8).

**Figura 8:** Exemplo relacionado com a regra 3.

<b>Lucros e perdas</b>			<b>Deve</b>	
1765 Dezembro	31	A 2 diversos... Pela importância da perda que se achou até ao presente dia nas manufaturas das meias a seguir A Meias de seda tecidas na Real Fábrica. Em 21:339 pares de meias de seda, calções, luvas. 1:094\$212 A Meias de Lã e algodão tecidas na Real Fábrica. Em 235 pares de ditas e ditos. 13\$491.	~~	1:107\$703

<b>Meias de seda tecidas na Real Fábrica</b>			<b>Hão de haver</b>	
1765 Dezembro	31	De Lucros e Perdas. Pela perda que houve em 21:339 pares de meias de seda.	230	1:094\$212

<b>Meias de Lã e algodão tecidas na Real Fábrica</b>			<b>Hão de haver</b>	
1765 Dezembro	31	De Lucros e Perdas. Idem de perda com 235 pares de ditas.	230	13\$491

*Fonte:* ANTT, *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 561, fls. 153r, 201r, 230v.*

Pacioli (1494, fl. 205; tradução de Carqueja, 2014) sugeria que as entidades deveriam incorporar nos seus registos contabilísticos uma conta de lucros e perdas, pois a mesma era muito importante “para todos os comerciantes, para poder conhecer a todo o momento qual o seu capital e ao fechar operações possa saber em que resultam”. O frei franciscano também salientava que mediante a conta de lucros e perdas (a designação atribuída é perdas e ganhos, veja-se Pacioli, 1494, fl. 207; tradução de Carqueja, 2014) liquidam-se todas as contas do livro razão pelo que não é preciso escrever no diário esta conta bastando passá-la diretamente para o razão.

Como se nota neste exemplo, o saldo devedor registava as perdas identificadas nos produtos comercializados na Real Fábrica, neste caso, nas meias de seda e de lã tecidas, por contrapartida das suas próprias contas a débito. Os primeiros registos na conta de lucros e perdas surgem a 31 de dezembro de 1765 pelo motivo de que nesta data surge o primeiro balanço da

Real Fábrica durante a administração pombalina. Perante a importância da peça contabilística do balanço, o trabalho prossegue com a sua análise.

## 5. O balanço mercantil e o balanço demonstrativo

No período em análise, a contadoria da Real Fábrica das Sedas produziu três balanços mercantis e três balanços demonstrativos em 1765, 1767 e em 1769.<sup>11</sup> Os balanços mercantis tinham como finalidade estabelecer um resumo dos saldos das contas da Real Fábrica das Sedas em determinado período e os demonstrativos tinham como objetivo denotar o progresso e o estado da entidade (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 113*).

Os balanços mercantis da Real Fábrica das Sedas eram também denominados *Balanço dos Livros da Real Fábrica das Sedas, desde o seu princípio*. A sua elaboração tinha como ponto de partida o livro razão, contendo a indicação do número do fólio onde constava a respetiva conta inscrita no referido livro contabilístico. A Figura 9 mostra um excerto do primeiro fólio do balanço mercantil da Real Fábrica das Sedas em 1765.

---

<sup>11</sup> A presente investigação detetou a existência de um balanço mercantil elaborado no ano de 1760. No entanto, os documentos consultados consideram que o primeiro balanço da Real Fábrica das Sedas data de 31 de dezembro de 1765, pelo que, a análise do balanço de 1760 se encontra desconsiderada.

Figura 9: Fólhos do balanço mercantil da Real Fábrica das Sedas em 1765.

Folha	Descrição	D.	C.	Saldo
1.	Manoel Antonio Pereira	19.136@888		
			17.632@127	1.497@761
10.	Saldos de Ouro, Prata, selgas, 531m de debrão, 228m de debrão, tudo 5489m	2.186@180		
	5216 4		2.392@555	86@C25
23.	Edifício em que labera a Real Fábrica das Sedas	58.765@792		
			17.637@233	41.068@559
25.	Remuneração da Fábrica das Lanetas e Fiação de Seda	11.328@018		
			11.112@291	285@727
26.	Monsieur Paris	688@118		
	L. 1436		522@005	159@A13
27.	Luiz Antonio de Sousa, & Companhia, no Rio de Janeiro	22.016@508		
	Constante 1765		18.661@166	3.355@342
				3.355@342

Folha	Descrição	D.	C.	Saldo
1.	Inventário	132.578@520		
			70.247@645	61.630@875

Fonte: ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 328, fls. 2v, 2r.

Os balanços mercantis eram elaborados em livro próprio destinado para o efeito. No seu fólho esquerdo eram contempladas as contas que apresentavam saldo devedor, enquanto no fólho direito eram constavam as contas com saldo credor. Cada um dos seus fólhos era composto por diversas colunas, tanto no fólho esquerdo como no fólho direito.

Quanto ao fólho do lado esquerdo, na primeira coluna era apresentado o fólho do livro razão onde se encontravam as contas descritas na coluna seguinte. Associado a cada conta era apresentado o montante devedor subtraído do credor; na terceira coluna, apresentava-se o resultado da referida subtração. O fólho do lado direito seguia a mesma lógica, mas na quarta coluna contemplava a subtração do montante credor pelo montante devedor de cada conta de forma a apresentar o saldo credor na última coluna.

Como referido, este balanço apresentava o rol das contas resumidas transportadas pelo seu saldo constante no livro razão. De destacar que entre as mesmas constava a conta de lucros e perdas que era apresentada de forma detalhada nos balanços demonstrativos da entidade.

Quanto aos balanços demonstrativos da Real Fábrica das Sedas, estes apresentavam uma estrutura diferente dos livros contabilísticos até agora enumerados. Vejam-se os aspetos mais importantes presentes nesta peça contabilística.

Na mesma surge, pela primeira vez, a referência à conta de capital. Em 1765, o seu valor cifrava-se no montante líquido de 61:630\$875 (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 117, 118; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*). No segundo balanço (1767) este valor foi superior, cifrando-se no montante de 88:346\$694, o qual se manteve no balanço elaborado em 1769 (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 339-342; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*).

Ao montante do capital eram adicionados os lucros das manufaturas (abatidos de eventuais prejuízos) e o rendimento obtido em propriedades (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 122; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas Livro 355, fl. não numerado*). Os rendimentos das propriedades correspondiam ao aluguer de moradias que os diretores da Real Fábrica das Sedas haviam mandado edificar de forma a acomodar os fabricantes e os seus teares (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 121, 339-346; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*). No balanço de 1769 surge a referência a consertos realizados nas propriedades, o que resultou num abatimento aos rendimentos verificados até 1767, no montante de 649\$051 (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fl. não numerado*), ou seja, existia a compensação de saldos.

Após os rendimentos das propriedades, surgem os montantes recebidos através do Donativo dos 4%, que tinha como intuito suprir os custos das propriedades e despesas correntes da dita fábrica (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 121; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fl. não numerado*). Este montante ascendeu a 220:000\$000 até ao ano de 1767, não se verificando recebimento do Donativo nos anos de 1766 e 1767 (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 121, 122, 348; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*).

No balanço de 1769, passou a figurar a quantia de 364:000\$000 (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fl. não numerado*), a qual resultava do recebimento de 144:000\$000 do Cofre do Donativo dos 4% nos anos de 1768 e 1769. No ano de 1767 a Real Fábrica das Sedas apresentava dificuldades em manter a sua atividade pelo pouco fundo social de que dispunha devido aos grandes e precisos empates inerentes à fábrica e às suas dependências, nomeadamente, as Fábricas Anexas (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 277; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 39r*).

Esta situação resultou no envio à Junta do Comércio, a 18 de dezembro do referido ano, do balanço até 1765 no qual se demonstravam os empates em fazendas manufaturadas, móveis, bens de raiz e dívidas ativas num total de 563:000\$000 (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 277; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 39r*). Neste contexto, foi solicitado que continuassem as entradas do Donativo dos 4% nos cofres da Real Fábrica, no valor de 40:000\$000 anuais e sem limite temporal (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 277*). A principal justificação deste pedido prende-se com as inúmeras famílias que viviam e se sustentavam através das fazendas por si fabricadas (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 39v*).

Atendido este pedido, surge uma nova representação da direção da Real Fábrica das Sedas à Junta do Comércio, a 16 de novembro de 1758. Nesta, os diretores solicitavam o pagamento adiantado dos dois próximos anos com o intuito de conservar e aumentar o crédito da dita fábrica (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 280; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 40r*). Como o valor de referência anual entregue pelo Donativo dos 4% se cifrava nos 40:000\$000, o montante entregue em 1769 atinge

pouco mais dos 80:000\$000. Assim, além de atender novamente às súplicas dos diretores, o monarca ainda estabeleceu a entrega de 4:000\$000 adicionais.

Em suma, de 1757 a 1769, a Real Fábrica das Sedas recebeu a fundo perdido um total de 364:000\$000, por via do Cofre do Donativo dos 4%. Diversos foram os destinos dados ao Donativo na Real Fábrica, entre eles a aquisição de matérias-primas (sedas em rama e sedas cruas) (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 75; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 39v*) e a edificação do bairro dos aprendizes (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fl. 15*).

Em 1770, em proposta da direção enviada ao Marquês de Pombal, os diretores da Real Fábrica das Sedas reconheciam a importância do recebimento do Donativo dos 4% para a Real Fábrica e, ao mesmo tempo, que se este faltasse nos cofres da fábrica a mesma regressaria financeiramente (*ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384, fl. 92r*).

Quanto às dívidas líquidas da Real Fábrica das Sedas, estas apresentaram-se crescentes no período em análise. Nestas incluíam-se as dívidas passivas existentes aos interessados que instituíram a Real Fábrica e as letras a pagar. Por outro prisma, nas dívidas ativas destaca-se a presença das companhias gerais de Grão-Pará e Maranhão e de Pernambuco e Paraíba (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 121-126, 348-352; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*), o que permite concluir que as mesmas desempenhavam um importante papel na Real Fábrica como ponto de escoamento dos seus produtos.

Apurado o montante de saldo devedor, o balanço demonstrativo da Real Fábrica passa a descrever as contas que disponham de um saldo credor. Perante este cenário, a primeira adição identificada são as fazendas manufaturadas que existem em ser, ou seja, o montante de inventários existentes na Real Fábrica descrevendo-se o seu montante e valor (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 127, 128, 353, 354; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*).

Após esta enumeração, surge a descrição do montante de matérias-primas existentes, assim como dos móveis pertencentes à Real Fábrica, os quais incluíam teares da fábrica de galões, das meias e demais mobília (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 129, 130, 353-356; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*).

A análise prossegue com a identificação dos bens de raiz pertencentes à Real Fábrica. A referência aos bens de raiz por parte da contadoria da Real Fábrica constituiu uma novidade à época. Por exemplo, na contadoria das companhias pombalinas não se identifica a sua existência. Nestes incluía-se o edifício em que laborava a Real Fábrica das Sedas, as propriedades de casas na Praça Nova dos fabricantes, as Fábricas Anexas e a aula de estuque, entre outros (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 129-132, 355-358; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*).

Com o intuito de aumentar a fábrica, a Real Fábrica das Sedas concedia empréstimos para o desenvolvimento das suas Fábricas Anexas, como a da relojoaria, cutelaria, pentes e serralharia. Além disso, também era responsável pela despesa com a aula de estuque, que se iniciou em setembro de 1764 (*AHMOPTC, Junta do Comércio, Bobine 90, Livro 15, fl. 131; ANTT, Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355, fl. não numerado*). Por fim, apresenta-se o valor do dinheiro que se achava em caixa (*AHMOPTC, Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15, fls. 132, 358; ANTT, Real Fábrica das Seda e Fábricas Anexas, Livro 355, fls. não numerados*). Da demonstração do estado da Real Fábrica das Sedas resultava aquele que seria o seu resumo, o qual continha apenas o total dos saldos devedores e credores de cada uma das rubricas constantes na demonstração do estado da Real Fábrica das Sedas.

Após a análise dos balanços mercantis e demonstrativos da Real Fábrica das Sedas, o trabalho prossegue com a análise dos guarda-livros responsáveis pela sua elaboração, assim como, dos seus respetivos ordenados. Além do referido, serão abordadas questões relacionadas com a produção da informação contabilística na contadoria da Real Fábrica das Sedas e, consequentemente da prestação de contas à Junta do Comércio e ao monarca.

## 6. Considerações finais e conclusão

A passagem da administração da Real Fábrica das Sedas para a administração direta da coroa, no ano de 1757, integrou a obra económica elaborada pelo mais importante secretário de Estado de D. José I, Pombal, que almejava igualar Portugal às restantes potências europeias.

Quanto à contabilidade da Real Fábrica das Sedas, a mesma adotou como método de escrituração as partidas dobradas durante o período temporal em que esteve sob a égide pombalina, designadas tacitamente nos seus estatutos como a “mais perfeita forma mercantil” (§ 5 dos estatutos da Real Fábrica das Sedas). Esta expressão era na altura sinónima daquilo que hoje se entende por contabilidade por partidas dobradas.

Embora os seus estatutos sejam omissos quanto aos livros contabilísticos a adotar na Real Fábrica, a contadoria muniu-se de dois livros principais, o livro diário e o livro razão. Em 1757, o sistema contabilístico da Real Fábrica das Sedas foi colocado em prática por um guarda-livros alemão, Conrado Bartolomeu Riegge, auxiliado por dois oficiais portugueses, nomeadamente, Joaquim José dos Santos e Luís Manuel de Mendonça. Devido ao elevado montante de trabalho que a contadoria da Real Fábrica das Sedas abarcava, foram adicionados diversos funcionários ainda no ano de 1757.

Durante a vigência do período pombalino foi possível apurar a transferência de funcionários da contadoria da Real Fábrica das Sedas para outros organismos pombalinos, como a Junta do Comércio, a Impressão Régia e a Fábrica dos Lanifícios da Covilhã, o que indica a intercomunicabilidade entre os mesmos.

A elaboração do primeiro balanço da Real Fábrica não foi cumprida por Riegge, por motivos de doença. A apresentação desta peça contabilística foi da responsabilidade do seu sucessor no cargo de guarda-livros principal, Joaquim José dos Santos, o qual viria a ser despedido por Pombal. A responsabilidade do balanço seguinte coube a António Joaquim Firmo e, por sua vez, o último balanço do período em debate foi terminado por Luciano António Teixeira Negrão. Note-se que os três guarda-livros principais que sucederam a Riegge apresentavam nacionalidade portuguesa, além de que eram todos alunos diplomados pela Aula do Comércio lisboeta. É de salientar o importante papel que o guarda-livros da contadoria da Real Fábrica das Sedas desempenhou, ao ponto de ser um cargo mais bem remunerado do que os diretores da própria instituição.

O processo contabilístico desaguava no balanço da entidade, que compreendia duas formas distintas, a mercantil e a demonstrativa. Na primeira, eram detalhados os saldos das contas à data da elaboração do balanço, enquanto na segunda eram identificados, entre outros, os lucros e prejuízos do exercício, o capital e os bens de raiz. Estes últimos elementos representavam uma novidade da época, pois as companhias pombalinas não reconheciam na sua contabilidade os bens de raiz. Note-se que nas contas da Real Fábrica não existia o conceito de ativo e passivo, mas sim o de contas devedores e o de contas credoras.

Durante a vigência da administração pombalina, foram produzidos apenas três balanços da Real Fábrica das Sedas, em 1765, 1767 e 1769, embora os seus estatutos estabelecessem a sua entrega anual à Junta do Comércio. O atraso na elaboração das contas prendeu-se a motivos de diversas ordens, seja pela doença do seu primeiro guarda-livros, seja pela imprevisibilidade



da existência de inúmeras Fábricas Anexas, o que dificultou a tempestividade dos registos contabilísticos.

Quando comparado ao sistema contabilístico proposto por Luca Pacioli, o da Real Fábrica das Sedas segue alguns dos seus conceitos básicos, como a utilização de partidas dobradas, de livros contabilísticos (embora apenas o livro diário e o livro razão) e de apuramento de lucros ou prejuízos. No entanto, notam-se bastante diferenças em pequenos detalhes, tais como a invocação religiosa sugerida, os elementos técnicos dos livros contabilísticos e a utilização de assentos compostos, estes últimos não preconizados por Pacioli. Por seu turno, o sistema contabilístico da Real Fábrica das Sedas apresenta semelhanças ao que viria a ser ensinado na Aula do Comércio de Lisboa, dadas as parecenças identificadas tomando como base as aulas preparadas por João Henrique de Sousa.

Ao abordar a Real Fábrica das Sedas como ponto central deste estudo, foi possível oferecer uma panorâmica do desenvolvimento da contabilidade portuguesa durante a segunda metade do século XVIII. Curiosamente, todas as instituições fundadas ou reformuladas por Pombal representavam, em termos contabilísticos, um traço comum, a utilização das partidas dobradas.

Este trabalho concorda com a ideia de que “o desejo de documentar as mudanças na contabilidade e de explicar tais mudanças, identificando as suas causas, tem sido, ao longo de muitas décadas, uma das principais motivações para a investigação em história da contabilidade” (Gomes & Rodrigues, 2009, p. 212).

O estudo apresenta como principal limitação a desconsideração das relações contabilísticas existentes entre a Real Fábrica das Sedas e as suas Fábricas Anexas, uma circunstância que futuros trabalhos de investigação em história da contabilidade portuguesa poderão vir a apurar. Nesta perspetiva, será interessante perceber se as relações estabelecidas entre as fábricas se cifravam na adição de contas ou na sua anulação, isto é, investigar se existiu, neste grupo de entidades, a prática de consolidação de contas.

## FONTES PRIMÁRIAS e REFERÊNCIAS

### 1 Fontes primárias manuscritas

#### 1.1 Arquivo Histórico do Ministério das Obras Públicas, Transportes e Telecomunicações (Lisboa, Portugal)

- *Bobine 90, Junta do Comércio, Livro 15.*
- *Bobine 94, Junta do Comércio, Livro 17.*

#### 1.2 Arquivo Nacional da Torre do Tombo (Lisboa, Portugal)

- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 105.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 224.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 355.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 384.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 536.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 522.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 561.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 536.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 718.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 721.*
- *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas, Livro 720.*

### 2 Fontes primárias impressas

- *Arquivo Histórico do Ministério das Obras Públicas, Transportes e Telecomunicações (Lisboa, Portugal). Bobine 91, Junta do Comércio, Livro 15, fólios 166–178. Estatutos da Real Fábrica das Sedas estabelecida no subúrbio do Rato.*

### 3 Referências

Almeida, L. F. (1990). A Fábrica das Sedas de Lisboa no tempo de D. João V. *Revista Portuguesa de História*, 45, 1-48.

Barreto, J. (1986). *Sebastião José de Carvalho e Melo – Escritos Económicos de Londres (1741-1742). Seleção, Leitura, Introdução e Notas de José Barreto*. Lisboa: Biblioteca Nacional.

Benavente-Rodrigues, M. (2001). Companhia da Fábrica das Sedas, 2.<sup>a</sup> administração, 1745-1747 – contabilidade de custos. *Boletim APECA*, 104, 13-18.

Benavente-Rodrigues, M. (2022). *O Erário Régio – as Contas e o Poder, 1762-1833*. Lisboa: Edições MGI.

Bonavie, J. B. (1758). *Mercador Exacto nos seus Livros de Contas ou Método Fácil para Qualquer Mercador, e Outros, Arrumarem as Suas Contas com a Clareza Necessária, com seu Diário, pelos Princípios das Partidas Dobradas, Segundo a Determinação de Sua Majestade*. Lisboa: Oficina de Miguel Manescal da Costa.

- Cachulo, G. (2009). Uma letra de câmbio da época em que foi criada a Aula do Comércio. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 99, 12.
- Carqueja, H. O. (2010). *Arte da Escritura Dobrada que Ditou na Aula do Comércio João Henrique de Sousa Copiada para Instrução de José Feliz Venâncio Coutinho no Ano de 1765 – Comentário. Fac-Símile e Leitura*. Lisboa: OTOC.
- Carqueja, H. O. (2014). Tradução de Hernâni O. Carqueja do *Particularis de Computis et Scripturis*. In: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (Org.) (2014), *Actas do VII Encontro de História da Contabilidade da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* (Lisboa, 28 Nov.), 81-157.
- Carvalho, J. M. (2017). From traditional accounting history to digital accounting history: an eighteenth century double-entry bookkeeping system represented in spreadsheet databases. Comunicação apresentada ao *XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria* (Aveiro, 12-13 Out.), páginas não numeradas.
- Carvalho, J. M. (no prelo). O sistema de escrituração de carga e descarga da primeira administração da Companhia da Fábrica das Sedas (1734–1745). In: Brandão, M. F. (no prelo) (Org.). *A História da Contabilidade dos Inícios do Século XVIII a 1926*. Lisboa/Porto: Ordem dos Contabilistas Certificados/CEPESE.
- Carvalho, J. M., Cochicho, J. A. C., Rodrigues, M. J. B., & Paixão, J. C. (2016). Alguns aspectos da contabilidade de manufacturas portuguesas no século XVIII: o caso da Companhia da Fábrica das Sedas – 2.ª administração (1745-1747). *Boletim do Centro de Estudos de História da Contabilidade*, 66, 1-12.
- Carvalho, J. M., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Early cost accounting practises and private ownership: the Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747. *Accounting Historians Journal*, 34(1), 57-89.
- Correia, F. A. (1931). *História Económica de Portugal* (Vol. II). Lisboa: Imprensa Nacional de Publicidade.
- Cunha, M. P., & Rego, A. (2019). Métodos qualitativos nos estudos organizacionais e de gestão. *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, 18(3), 188-206.
- Duarte, C., Gonçalves, M., & Góis, C. (2020). ‘Sim, senhor ministro’: os homens de negócio ao serviço do Marquês de Pombal na Junta do Comércio portuguesa (1755–1788). *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History*, 17(2), 43-59.
- Duarte, C., Gonçalves, M., & Góis, C. (2021). Demonstração do estado da contadoria da Real Fábrica das Sedas, a maior empresa industrial de Portugal no século XVIII (período 1757–1796). *De Computis, Revista Española de Historia de la Contabilidad – Spanish Journal of Accounting History*, 18(2), 31-56.
- Flick, U. (2009). *An Introduction to Qualitative Research* (4<sup>th</sup> ed.). London: SAGE Publications.
- Gomes, D., & Rodrigues, L. L. (2009). Investigação em história da contabilidade. In: Major, M. J. & Vieira, R. (2009) (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática* (209-239). Lisboa: Escolar Editora.
- Gonçalves, M. (2013). Emergência e desenvolvimento da contabilidade por partidas dobradas. Traços gerais de um homem de negócio da Praça de Lisboa: José Francisco da Cruz, tesoureiro-geral do Erário Régio português, 1761. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 3(12), 669-696.
- Gonçalves, M. (2017). *Pequena História de uma Escola de Contabilidade – a Aula do Comércio de Lisboa. Contributo para a História da Profissão de Contabilista e da Difusão das Partidas Dobradas em Portugal*. Lisboa: APOTEC.

- Gonçalves, M. (2022). Uma nota de investigação sobre a Aula do Comércio de Lisboa e sobre um discurso mercantilista de Alberto Jaquéri de Sales (1776), um professor de contabilidade. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 41(1), 1-21.
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, C. (2013). Finanças públicas e contabilidade por partidas dobradas: uma visita guiada pela literatura sobre as três figuras cimeiras do Erário Régio Português, 1761. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 142-173.
- Lemarchand, Y. (1994). Double entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century. *Accounting, Business and Financial History*, 4(1), 119-145.
- Luz, A. F. (2018). *A Real Fábrica das Sedas de Lisboa – Administração, Política Económica e Comércio no Atlântico Sul (1734-1777)*. Tese de doutoramento em História. Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, Brasil.
- Magalhães, A. C. (2010). *A Real Fábrica das Sedas e o Comércio Têxtil com o Brasil (1734-1822)*. Dissertação de mestrado em História dos Descobrimentos e da Expansão. Universidade de Lisboa; Faculdade de Letras. Lisboa, Portugal.
- Marcos, R. (1997). *As Companhias Pombalinas – Contributo para a História das Sociedades por Acções em Portugal*. Coimbra: Almedina.
- Maxwell, K. (2004). *O Marquês de Pombal* (2.<sup>a</sup> ed.). Trad. Saul Barata. Lisboa: Editorial Presença.
- Neves, J. A. (1827). *Noções Históricas, Económicas e Administrativas sobre a Produção e Manufatura das Sedas em Portugal e Particularmente sobre a Real Fábrica do Subúrbio do Rato e suas Anexas*. Lisboa: Imprensa Régia.
- Pedreira, J. (2005). A indústria. In: Lains, P., & Silva, Á. F. (2005) (Eds.), *História Económica de Portugal – o Século XVIII* (Vol. I) (177-208). Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais.
- Ratton, J. (1813). *Recordações de Jacome Ratton sobre Ocorrências do seu Tempo em Portugal, Durante o Lapso de Sessenta e Três Anos e Meio, aliás de Maio 1747 a Setembro de 1810*. Londres: H. Bryer.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: Beuren, I. M. (Org.) (2006), Longaray, A. A., Raupp, F. M., Sousa, M. A. B., Colauto, R. D., & Porton, R. A. B. (Eds.), *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática* (3.<sup>a</sup> ed.) (76-97). São Paulo: Editora Atlas.
- Rossa, W. (1998). *Além da Baixa – Índícios de Planeamento Urbano na Lisboa Setecentista*. Lisboa: Instituto Português do Património Arquitectónico – Ministério da Cultura.
- Sarmento, M. (2013). *Guia Prático sobre a Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses, Dissertações e Trabalhos de Investigação Aplicada* (3.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Silverman, D. (1993). *Interpreting Qualitative Data – Methods for Analysing Talk, Text and Interaction*. London: SAGE Publications.
- Silverman, D. (1997). *Qualitative Research – Theory, Method and Practice*. London: SAGE Publications.
- Silverman, D. (2001). *Doing Qualitative Research – a Practical Handbook* (2<sup>nd</sup> ed). London: SAGE Publications.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2009). Investigação qualitativa em contabilidade. In: Major, M. J., & Vieira, R. (2009) (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática* (131-163). Lisboa: Escolar Editora.