

N.º 7 – Março 2009

Contabilidade e Gestão

Portuguese Journal of Accounting and Management
Revista Científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas



Com a colaboração científica da:



Associação de Docentes de
Contabilidade do Ensino Superior

Editorial	7
– Lúcia Lima Rodrigues	
As normas de contabilidade financeira influenciam a contabilidade de gestão das PME industriais de excelência? Estudo empírico	11
– Maria João Cardoso Vieira Machado	
Análisis de la información medioambiental divulgada en grandes empresas que operan en Portugal: período 2002-2004	37
– Sónia Maria da Silva Monteiro e Beatriz Aibar Guzmán	
The accountability of public museums in Portugal: An exploration of issues	69
– Carlos Alberto da Silva Menezes, Garry D. Carnegie e Brian West	
O planeamento estratégico e a eficácia organizacional no ensino superior agrário. Que relação?	97
– António José Gonçalves Fernandes e Maria Isabel Barreiro Ribeiro	

A revista *Contabilidade e Gestão (Portuguese Journal of Accounting and Management)* tem-se vindo a consagrar como um fórum importante para a publicação, em diferentes línguas, de investigação que se vem desenvolvendo nas diferentes universidades e institutos politécnicos portugueses. A publicação de artigos de qualidade e que façam contributos para a literatura continua a ser um grande objectivo. Queremos acolher todo o tipo de investigação de qualidade de forma aberta e flexível, independentemente dos paradigmas, metodologias e estilos na elaboração da investigação. A revista continua a trabalhar no sentido de assegurar aos autores todo o apoio necessário para a publicação de investigação de qualidade, tentando proporcionar-lhes comentários construtivos e rápida resposta por parte dos *referees*.

O Conselho Editorial da revista *Contabilidade e Gestão* recebeu até final de 2008, noventa e duas submissões de artigos. Destes, 14 foram rejeitados de forma imediata pelo Conselho Editorial, por não serem artigos de natureza académica ou científica; 39 foram rejeitados pelos *referees*; 27 foram aceites e os restantes 12 encontram-se em curso. A taxa de aceitação da revista é a esta data de 29% (contra 31% no ano anterior).

Este número é também composto por quatro artigos. Se um dos grandes objectivos da revista é publicar investigação de qualidade produzida nos diferentes mestrados e doutoramentos em Contabilidade e áreas afins produzida pelas diferentes universidades e institutos politécnicos do País, é também nosso objectivo acolher trabalhos produzidos por investigadores de outros países, particularmente quando em cooperação com investigadores nacionais. Por isso, saúda-se neste número dois artigos com co-autores estrangeiros, provenientes respectivamente de Espanha e da Austrália.

No primeiro artigo, Maria João Machado analisa a eventual influência das normas de contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão das empresas industriais portuguesas, classificadas pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento como PME excelência. Foi recolhida evidência proveniente de três perspectivas diferentes: os objecti-

vos da valoração dos produtos, a utilização de critérios diferentes nas duas contabilidades, e a forma como são tratados os custos não industriais. Concluiu que não existia influência das normas de contabilidade financeira sobre a forma como as empresas valoram os produtos na contabilidade de gestão.

No segundo artigo, Sónia Monteiro e Beatriz Guzmán estudam o grau de divulgação das matérias ambientais por parte de uma amostra retirada das 500 maiores empresas portuguesas, no período de 2002 a 2004. Usando como técnica de investigação a análise de conteúdo, os resultados indicam que houve um aumento no número de empresas que divulgavam informação sobre matérias ambientais, apesar de esta informação ser basicamente narrativa. Observaram ainda que as empresas que divulgaram mais informação foram as que pertenciam ao sector da celulose e papel. Os resultados obtidos são consistentes com outros estudos baseados na Teoria da Legitimidade, comprovando-se que são as empresas com maior visibilidade pública as que tendem a apresentar mais informação ambiental para se legitimarem perante a sociedade.

O terceiro artigo é da autoria de Carlos Menezes, Garry Carnegie e Brian West e aborda um tema ainda muito pouco explorado: a “*accountability*” dos museus. Portugal tem uma longa história o que proporcionou ao nosso país uma herança muito rica. Em consequência, Portugal possui quase 600 museus que detêm extensas colecções com grande importância histórica, cultural, científica, artística e arqueológica. Este estudo exploratório analisa o desenvolvimento e identifica as questões que surgem decorrentes da responsabilização pública dos museus. Centra-se na avaliação da eficácia da sua gestão para o bom desempenho organizacional, incluindo a conservação e preservação das peças únicas e valiosas que fazem parte das colecções destas instituições. Apresenta propostas para aumentar a “*accountability*” dos museus em Portugal com base em contribuições e desenvolvimentos internacionais na matéria.

Finalmente, o quarto artigo é sobre planeamento estratégico no ensino superior agrário e é assinado por António Fernandes e Maria Isabel Ribeiro. É o segundo artigo destes dois autores que a revista *Contabilidade e Gestão* publica, sendo este trabalho uma extensão do primeiro. Estudam a relação entre as diversas fases do processo de planeamento estratégico e a eficácia organizacional nas instituições portuguesas com ensino superior agrário. Para a realização do estudo foi enviado um questionário por correio electrónico a todos os gestores de topo destas instituições. Os autores calcularam os níveis de eficácia organizacional

nos domínios académico, da adaptação externa e da motivação tendo, posteriormente, sido obtido o nível global de eficácia com recurso ao cálculo da média aritmética dos três domínios referidos. Na opinião dos gestores de topo, a eficácia organizacional das instituições é, apenas, moderada. Face ao exposto, e dada a relação positiva encontrada, parece óbvia a necessidade de melhor planeamento estratégico no ensino superior agrário.

Lúcia Lima Rodrigues
Presidente do Conselho Editorial

As normas de contabilidade financeira influenciam a contabilidade de gestão das PME industriais de excelência? Estudo empírico

Maria João Cardoso Vieira Machado

Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa
maria.joao.machado@iscte.pt

(Recebido em 27 de Outubro de 2008; Aceite em 27 de Fevereiro de 2009)

Resumo

O presente trabalho tem por objectivo analisar a eventual influência das normas de contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão das empresas industriais portuguesas, classificadas pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento como PME excelência. Os pressupostos ontológicos e epistemológicos subjacentes ao estudo são compatíveis com o paradigma de investigação positivista. Foram realizadas entrevistas a responsáveis pela contabilidade de gestão de 58 empresas localizadas em 11 distritos portugueses. Foi recolhida evidência proveniente de três perspectivas diferentes, os objectivos da valoração dos produtos, a utilização de critérios diferentes nas duas contabilidades, e a forma como são tratados os custos não industriais, que nos permite concluir não existir influência das normas de contabilidade financeira sobre a forma como as empresas valoram os produtos na contabilidade de gestão.

Palavras-chave: Influência; contabilidade financeira; gestão; PME; Portugal.

DO FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS INFLUENCE MANAGEMENT ACCOUNTING OF PORTUGUESE SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES OF EXCELLENCE?

Abstract

This study aims to examine whether the product costing system used by Portuguese firms, classified as SME (small and medium-sized) Enterprises of Excellence, is conditioned by the financial accounting standards. The ontological and epistemological approach followed by this study is compatible with the paradigm of positive research. Interviews were held with the persons responsible for the management accounting function of 58 companies located in 11 districts of Portugal. The evidence gathered suggests that the product costing system is not conditioned by the financial accounting standards.

Keywords: Financial accounting; management accounting; Influence; SME; Portugal.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objectivo contribuir para o conhecimento sobre a influência das normas de contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão das pequenas e médias empresas (PME) industriais portuguesas. Como objectivos mais específicos podem-se identificar os seguintes:

- Analisar se as empresas valoram os produtos da mesma forma nas duas contabilidades.
- Identificar se os objectivos subjacentes à valoração dos produtos na contabilidade de gestão estão relacionados com as exigências do reporte externo ou com as necessidades da gestão das empresas.

Continua a ser uma preocupação actual dos investigadores a análise da influência da contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão, a qual é referida pela teoria (Kaplan, 1986; Johnson e Kaplan, 1987; Johnson, 1994; Roslender, 1996), mas cuja evidência recolhida através de trabalhos empíricos mostra conclusões contraditórias (Drury e Tayles, 1994; Joseph *et al.* 1996; Hopper *et al.*, 1999; Haldma e Lääts, 2002; Alves e Ussman, 2006), as quais exigem mais estudos que confirmem os resultados já obtidos em cada País. Em Portugal, numa fase em que se prepara a aplicação de um novo normativo de contabilidade financeira, justifica-se uma análise deste tipo que permita prever um eventual impacto na contabilidade de gestão. O único estudo realizado em Portugal que aborda esta problemática (Alves e Ussman, 2006), foi realizado em grandes empresas.

Restringiu-se o universo a estudar às PME, devido ao seu elevado peso no tecido empresarial nacional. Um estudo realizado pelo IAPMEI (2002), refere que 99,5% das empresas nacionais são pequenas e médias, o que confere relevância ao estudo deste tipo de empresas para caracterizar a situação do País. No entanto, o elevado número de PME em Portugal, 1.140.735 empresas em 1999 (IAPMEI, 2002) exige uma maior restrição do universo a estudar. Desta forma delimitou-se este estudo às empresas classificadas pelo IAPMEI como excelência-industria, por duas razões:

- A delimitação às PME industriais justifica-se por pertencerem ao sector de actividade que, em termos históricos, tem mais tradição na utilização de sistemas de contabilidade de gestão.
- A utilização de empresas classificadas como PME excelência justifica-se pelo facto de constituir uma selecção de empresas já realizada com objectivos convergentes a este trabalho, uma vez que a referida classificação pretende “...distinguir as pequenas e médias empresas que mais se destacam... pelos seus desempenhos económico-financeiro e de gestão...” (IAPMEI, 2002:17).

Relativamente ao período de análise, optou-se pela delimitação do universo a estudar às empresas que obtiveram essa classificação de forma consistente em 2000 e 2001. As justificações para esta opção são duas:

- O objectivo de tratar a informação mais recente levou à opção pelos dois últimos anos de atribuição da classificação.
- A selecção das empresas classificadas simultaneamente nesses dois anos, tem como objectivo identificar aquelas que corresponderam de forma consistente aos requisitos do prémio.

Os pressupostos ontológicos e epistemológicos subjacentes a este trabalho são compatíveis com o paradigma de investigação positivista.

O universo em análise é constituído pelas 163 empresas classificadas de forma consistente, no actual século, como PME excelência – indústria. A recolha de dados foi feita através da realização de entrevistas aos responsáveis pela contabilidade de gestão por se considerar que estes têm o domínio da informação sobre a qual se pretende recolher evidencia. Foram realizadas 58 entrevistas em empresas localizadas em 11 Distritos de Portugal, o que gerou uma taxa de participação de 36%. Foi realizado o tratamento da não resposta, o qual permitiu concluir não existirem diferenças estatisticamente significativas entre as empresas respondentes e as não respondentes.

2. A INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE FINANCEIRA NA VALORAÇÃO DOS PRODUTOS

A informação necessária à gestão de qualquer organização exige a valoração de diversos objectos de custo, os quais são definidos por Franco *et al.* (2005: 215) como “*entidades (produtos, serviços, actividades, departamentos, clientes, ...)* para as quais se considera necessário conhecer o respectivo custo”. O presente trabalho centra-se na valoração de um objecto de custo em particular, os produtos fabricados pelas empresas industriais.

A relevância desta problemática justifica-se pela necessidade da contabilidade fornecer informação útil à gestão (Ferreira, 2007), o que torna a valoração dos produtos na contabilidade de gestão essencial para a tomada de decisão, quer em termos de *pricing* quer para a análise da rentabilidade de cada produto.

A forma como se valoram os produtos depende dos objectivos a atingir (Johnson e Kaplan, 1987). Estes autores referem que durante os primeiros três quartos do século XX os métodos de custeio dos produtos só se pre-

ocupavam com um objectivo, a valoração de inventários para satisfazer as exigências da contabilidade financeira. Para cumprir este objectivo, apenas os custos industriais devem ser considerados na valoração dos produtos, pelo que os sistemas contabilísticos desenvolvidos só se preocupavam com este tipo de custos. O ambiente empresarial alterou-se significativamente no final do século XX. O aparecimento de uma nova filosofia de gestão orientada para o mercado e para a inovação tecnológica fez com que os custos não industriais passassem a ter um peso muito significativo nos custos totais das empresas.

Drury e Tayles (1994) referem que os produtos têm de ser valorados de duas formas diferentes para cumprir dois objectivos, valorar inventários na contabilidade financeira e fornecer informação útil à gestão. Kaplan (1988) desdobra em dois o último objectivo referido por Drury e Tayles (1994) ao considerar que a valoração dos produtos necessita cumprir três funções diferentes, pelo que um único método não é adequado para uma empresa. São necessários métodos que permitam:

- Valorar inventários na contabilidade financeira. Para este efeito, o custo dos produtos deve estar de acordo com as normas de contabilidade financeira, ou seja, apenas os custos industriais os devem valorar.
- Realizar o controlo operacional, ou seja, analisar de forma precisa os recursos produtivos consumidos. Para este efeito Kaplan (1988) considera que não devem ser utilizadas bases de imputação arbitrárias.
- Apurar o custo individual de cada produto ou no mínimo de cada linha de produto, para efeitos de análise de preço e rendibilidade de cada um. Para este objectivo devem ser utilizados critérios diferentes dos necessários para a valoração de inventários (Kaplan, 1988). O custo individual de cada produto deve ter não só os seus custos de produção mas também os não industriais, o que obriga a que se encontrem critérios mais adequados para repartir todos os custos indirectos, independentemente de pertencerem ou não à área industrial (Johnson e Kaplan, 1987).

A coexistência destes três objectivos faz com que a valoração dos produtos esteja ligada ao tipo de relação existente entre a contabilidade de gestão e a contabilidade financeira (Kaplan, 1986; Johnson e Kaplan, 1987; Johnson, 1994; Roslender, 1996).

Roslender (1996) argumenta que esta influência da contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão provoca danos evidentes na informação para a gestão, a qual fica condicionada por uma visão de curto prazo centrada nos problemas da valoração de existências. Johnson e Kaplan (1987) e Johnson (1994) tomam uma posição idêntica ao defenderem que

a contabilidade de gestão falhou em se adaptar às exigências da gestão das empresas. Os autores apontam como uma das soluções para que tal problema não subsista a necessidade de separar a informação das duas contabilidades, obrigando as empresas a desenhar diferentes sistemas de custos para diferentes objectivos.

Encontraram-se cinco artigos, apresentados no Quadro Q1, que abordam a problemática da influência das normas de contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão.

Drury e Tayles (1994) realizaram inquéritos sobre a valoração dos produtos em trezentas e três divisões de duzentas e sessenta grandes empresas industriais do Reino Unido. Os resultados mostraram que a maioria das empresas tem as mesmas regras de valoração de produtos nas duas contabilidades, ou seja, utiliza a mesma informação sobre custo dos produtos para a tomada de decisão e para valoração de inventários. Os próprios autores referem que apenas o facto de a informação preparada para as duas contabilidades não ser diferente, não permite concluir de forma segura que a contabilidade externa influencia a contabilidade interna, reconhecendo a necessidade de futura investigação que confirme se existem outros factores a justificar esta coincidência ou se é mesmo uma influência directa.

Quadro Q1 – A problemática da influência das normas de contabilidade financeira

Artigo	País	Método recolha de dados	N.º de respondentes	Influência	Variável
Drury e Tayles (1994)	Reino Unido	Inquéritos	303	Sim	Mesmos critérios nas duas contabilidades
Joseph <i>et al.</i> (1996)	Reino Unido	Inquéritos	308	Não	Objectivos da contabilidade de gestão
Hopper <i>et al.</i> (1999)	Japão	Entrevistas	11	Sim	Objectivos da contabilidade de gestão
Haldma e Lääts (2002)	Estónia	Inquéritos	62	Sim	Mesmos critérios nas duas contabilidades
Alves e Ussman (2006)	Portugal	Inquéritos	141	Não	Objectivos da contabilidade de gestão

Joseph *et al.* (1996) realizaram inquéritos a trezentos e oito contabilistas de gestão, membros da CIMA – Chartered Institute of Management Accountants, que exercem actividade em empresas industriais e comerciais do Reino Unido. O objectivo deste estudo é analisar se as normas de contabilidade financeira influenciam ou não a contabilidade de gestão. Os resultados obtidos são contrários aos de Drury e Tayles (1994; 1995), pois mostram não haver evidência dessa influência, no entanto a variável utilizada para

a avaliar foi outra, os objectivos da contabilidade de gestão. Os inquiridos mostraram um claro desacordo com a afirmação de que a principal função da contabilidade de gestão é a de fornecer informação para a contabilidade financeira e, em simultâneo, mostraram concordância com a afirmação de que o principal objectivo da contabilidade de gestão é disponibilizar informação adequada à gestão, independentemente das exigências da contabilidade financeira. Os resultados contraditórios face ao trabalho de Drury e Tayles (1994), realizado no mesmo País, podem resultar da variável utilizada para analisar a influência, ou ainda dever-se ao facto de o estudo de Joseph *et al.* (1996) não ter sido realizado através de recolha de informação directa nas empresas, mas sim através de profissionais de contabilidade que desempenham a sua função em diversas empresas.

O estudo de Hopper *et al.* (1999) foi conduzido em onze PME japonesas, através da realização de entrevistas ao responsável pela contabilidade de gestão, com base num questionário previamente enviado. Em dez das empresas os entrevistados declararam que o principal objectivo da contabilidade de gestão era fornecer informação à contabilidade financeira. Estes autores concluem que existe uma prevalência da utilização dos métodos tradicionais de contabilidade de gestão, que pode ser justificada pelo facto de a mesma informação sobre custos ser utilizada para a contabilidade financeira e para a contabilidade de gestão. Embora utilizando a mesma variável que Joseph *et al.* (1996) para avaliar a influência, os resultados obtidos foram contraditórios, o que pode estar relacionado com diferenças entre países ou mais uma vez com o facto de Joseph *et al.* (1996) não inquirirem directamente as empresas mas sim profissionais de contabilidade considerados individualmente.

Haldma e Lääts (2002) realizaram inquéritos a responsáveis de sessenta e duas grandes empresas industriais da Estónia através dos quais concluíram que a maioria das empresas inquiridas utiliza as regras da contabilidade financeira na contabilidade de gestão, o que segundo os autores sugere a existência de uma certa influência (Haldma e Lääts, 2002: 25).

Alves e Ussman (2006) realizaram inquéritos postais a responsáveis de trezentas e sessenta e cinco grandes empresas industriais portuguesas. Os inquéritos foram enviados a responsáveis da área financeira, da área de produção e da área comercial. Para os responsáveis da área financeira, o principal objectivo da contabilidade de gestão é fornecer informação para a tomada de decisão. No entanto os próprios autores reconhecem que a fraca taxa de resposta é uma das limitações do estudo e recomendam investigação futura com o objectivo de confirmar os resultados encontrados.

No que respeita à influência das normas de contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão, os artigos revistos apresentam conclusões contraditórias, as quais podem estar relacionados com a variável utilizada para analisar a influência, uma vez que nenhum dos estudos utiliza simultaneamente mais do que uma variável para analisar o mesmo fenómeno. Torna-se assim necessária nova investigação que utilize simultaneamente as duas variáveis revistas para que se possa concluir se a opção por uma ou outra variável provoca ou não enviesamento dos resultados.

3. QUESTÃO DE ESTUDO

Diversos autores, nomeadamente Chua (1986), defendem que o processo de investigação é condicionado por três factores sequenciais. O primeiro refere-se aos pressupostos assumidos pelo investigador acerca da natureza da realidade do fenómeno, os quais caracterizam a sua posição ontológica. O segundo é a forma como o investigador considera que pode adquirir conhecimento sobre o fenómeno a estudar, a qual caracteriza a sua posição epistemológica. O terceiro é a metodologia que o investigador considera mais adequada para recolher evidência válida sobre o fenómeno.

A forma como se adquire conhecimento acerca de um fenómeno é condicionada pelo modo como se vê a realidade, o que significa que a posição epistemológica do investigador tem de ser coerente com a sua posição ontológica. Da mesma forma a metodologia de investigação escolhida tem de ser coerente com a posição epistemológica do investigador. Com base nestes três factores, vários autores classificam a investigação em contabilidade através da identificação de grandes paradigmas. Bhimani (2002, p. 101) define paradigma como “...a rota teórica de uma perspectiva de investigação...”.

Uma das classificações mais utilizadas para caracterizar os paradigmas de investigação em Contabilidade é a de Burrell e Morgan (Belkaoui, 2000) que se baseia em dois critérios. O primeiro define a posição do investigador sobre a natureza das ciências sociais, que se deve colocar entre dois extremos, a objectividade e a subjectividade. O segundo critério traduz a perspectiva que o investigador tem sobre a sociedade que pode ir desde a mudança radical até à regulação. O cruzamento destes dois critérios dá origem a quatro paradigmas de investigação (Belkaoui, 2000). O funcionalismo que se caracteriza por uma visão objectiva da realidade e pela procura constante da estabilidade social no sentido de manter a ordem. O interpretativismo que se baseia no mesmo equilíbrio social, mas com uma visão

mais subjectiva da realidade. O humanismo radical que se caracteriza por uma visão subjectiva da realidade, pressupondo no entanto a existências de transformações sociais. O estruturalismo radical que se baseia na mesma visão da sociedade que o humanismo, apenas se distingue pela perspectiva mais objectiva da realidade.

Nos estudos empíricos de contabilidade de gestão revistos não se identificaram estes quatro paradigmas de investigação, mas sim três. O funcionalismo, também conhecido por positivismo, é seguido por diversos autores, nomeadamente Watts e Zimmerman (1990), Chambers (1993) e Zimmerman (2001). O interpretativismo ou investigação interpretativa é seguido por Scapens (1990), Humphrey e Scapens (1996), Covalski e Dirsmith (1988) e Burns e Scapens (2000), entre outros. O humanismo radical e o estruturalismo radical são normalmente agregados numa única categoria, a investigação crítica (Covalski e Dirsmith, 1996; Bhimani, 2002; Baxter e Chua, 2003). Este tipo de investigação é seguido por autores como Miller e O' Leary (1987), Laughlin (1987) e Hopper e Armstrong (1991).

A investigação crítica distingue-se dos outros paradigmas pela especial atenção que é dada à problemática do conflito social e organizacional, com o objectivo de intervir na construção de uma sociedade mais ética e justa (Tilling e Tilt, 2004). Os investigadores críticos equacionam sistematicamente a ordem social das sociedades capitalistas (Bhimani, 2002). Na investigação em contabilidade, este paradigma apresenta como característica diferenciadora a singular atenção que é dada à inter-relação entre contabilidade e fontes de conflito, dominação e poder. O conflito de classes, a hegemonia das elites, o poder dos profissionais, são algumas das questões analisadas pela investigação crítica, numa tentativa de compreender as práticas contabilísticas (Covalski e Dirsmith, 1996).

Os investigadores interpretativistas defendem a construção social da realidade. Nesta perspectiva, a realidade social torna-se uma construção humana criada na própria interacção social (Covalski e Dirsmith, 1996; Bhimani, 2002). Esta visão da realidade leva a que se reconheça a existência de uma interacção entre o investigador e o objecto de investigação, o que leva a que o investigador tenha de interpretar a própria realidade com a qual interage (Chua, 1986). Estes pressupostos ontológicos determinam a posição epistemológica dos investigadores interpretativistas, para os quais a teoria e a prática não se encontram dissociadas. A teoria é utilizada para obter explicações sobre as acções observadas na prática (Chua, 1986). Relativamente ao estudo da contabilidade, esta abordagem considera que as práticas contabilísticas têm de ser estudadas nos contextos sociais e orga-

nizacionais onde se desenvolveram e foram aplicadas. A sua compreensão exige o estudo de três dimensões, a organizacional, a social e a pessoal (Morgan e Willmott, 1993). A primeira analisa a forma como as práticas contabilísticas se inserem na organização; a segunda estuda a forma como elas surgiram e se inserem nas diversas sociedades; a terceira verifica os efeitos da contabilidade sobre cada indivíduo em particular, nomeadamente ao nível da avaliação do desempenho.

O paradigma positivista começou a ser utilizado na investigação em Contabilidade no final da década de sessenta (Chambers, 1993). Esta abordagem tem subjacente uma concepção objectiva da realidade (Bhimani, 2002; Chua, 1986) e a existência de uma lógica de racionalidade na tomada de decisão, a qual é baseada na informação contabilística (Bhimani, 2002; Covaleski e Dirsmith, 1996), não contemplando assim a problemática do conflito organizacional. Essa concepção conduz a uma visão da realidade como algo externo ao investigador, o que pressupõe que os participantes nas organizações são passivos e não influenciam o meio no qual se inserem (Chua, 1986). Este paradigma caracteriza-se pelo facto de a observação dos fenómenos se encontrar separada da teoria e poder ser utilizada para a validar (Chua, 1986).

Relativamente à escolha do paradigma mais adequado para a investigação em contabilidade, Covaleski e Dirsmith (1996) consideram que os diferentes paradigmas tratam diferentes tipos de problemas, ou eventualmente o mesmo problema mas com uma perspectiva diferente sobre a sua natureza. Com base nesta ideia não identificam um paradigma de investigação como superior aos outros. Defendem o pluralismo paradigmático como forma de melhorar a compreensão dos múltiplos papéis desempenhados pela contabilidade de gestão nas organizações e na sociedade. Chua (1986) analisa os resultados obtidos pela investigação positivista, interpretativa e crítica, concluindo que os três paradigmas apresentam vantagens e desvantagens, as quais não são quantificáveis, pelo que não podem ser racionalmente avaliados.

Após uma análise crítica da revisão efectuada sobre os paradigmas de investigação em contabilidade, optou-se pela utilização do paradigma de investigação positivista por se considerar que o tipo de evidência que se pretende obter é compatível com uma concepção objectiva da realidade, considerando-a como algo externo ao investigador, e a existência de uma lógica de racionalidade na tomada de decisão baseada na informação contabilística, características estas associadas a este paradigma de investigação (Chua, 1986). Os objectivos deste trabalho não são compatíveis com

a visão subjectiva da realidade associada ao interpretativismo, nem com a necessidade de reconhecer e analisar as fontes de conflito existentes com a contabilidade, associada à investigação crítica.

Com base neste paradigma de investigação formulou-se a seguinte questão de estudo:

QUESTÃO DE ESTUDO – As normas da contabilidade financeira influenciam o método utilizado na contabilidade de gestão para valorar os produtos?

4. MÉTODO DE PESQUISA

Relativamente ao método de recolha de dados a utilizar neste trabalho, a questão de pesquisa anteriormente definida limitou as opções para duas, inquéritos ou entrevistas, uma vez que a evidência a recolher não é divulgada publicamente pelas empresas. Tornou-se então necessário definir qual dos dois seria o mais adequado. Abernethy *et al.* (1999) defendem que não existe um método de pesquisa ideal, todos eles apresentam vantagens e desvantagens. No entanto, estes autores defendem que o mais importante é encontrar o método mais adequado para recolher evidência sobre as questões de pesquisa definidas pelo investigador. Criticam o facto de muitas vezes o método ser considerado pelos investigadores como um fim em si mesmo e não como um meio para obter a melhor recolha de evidência para as questões em análise.

Como principais vantagens da utilização de entrevistas para recolher evidência sobre as questões formuladas neste trabalho, podemos identificar o facto de as matérias sobre as quais se pretende recolher evidência não se encontram normalizadas em Portugal, o que pode gerar diferentes denominações para a mesma realidade nas diferentes empresas. A utilização de entrevistas permite que os conceitos sejam explicados aos entrevistados o que gera uma maior fiabilidade das respostas (Bell, 2002). As entrevistas semi-estruturadas são particularmente úteis para recolher informação sobre a qual não há a certeza de todos os intervenientes compreenderem os conceitos que o investigador tenta avaliar (Abernethy *et al.*, 1999).

Os inquéritos são um método adequado para recolher informação sobre conceitos estandardizados, aceites e partilhados por todos os intervenientes, o que não se aplica às informações necessárias neste trabalho (Abernethy *et al.*, 1999). O facto de os inquiridos não terem oportunidade de clarificar dificuldades interpretativas, pode influenciar os resultados da própria investigação.

No entanto a utilização de entrevistas para recolher evidência sobre as questões deste trabalho, também apresenta desvantagens face à realização de inquéritos:

- O facto de a informação ser recolhida a partir de uma única fonte. Esta desvantagem é superada pela realização de inquéritos quando são inquiridas diversas fontes dentro da mesma empresa. No entanto, Abernethy *et al.* (1999) consideram que esta desvantagem pode ser superada quando o investigador tem a certeza de que o entrevistado tem o domínio da informação sobre a qual se pretende recolher evidência.
- As entrevistas consomem mais tempo do que os inquéritos (Bell, 2002), principalmente se forem realizadas em amplas áreas geográficas.
- As entrevistas potenciam a possibilidade de o entrevistador induzir a própria resposta do entrevistado (Bell, 2002), o que as torna um método mais subjectivo do que a realização de inquéritos. Abernethy *et al.* (1999) consideram que este factor não produz mais enviesamento na pesquisa do que o resultante da subjectividade de interpretação dos questionários.

Face ao tipo de questões de investigação colocadas neste trabalho, optou-se pela realização de entrevistas que permitissem recolher evidência, a mais variada possível, sobre as questões levantadas. Desta forma pretendeu-se recolher informação mais fidedigna na medida em que os conceitos básicos associados à contabilidade de gestão podem não ser utilizados da mesma forma por todas as empresas portuguesas. Optou-se pela realização de entrevistas semi-estruturadas nas quais não se utiliza um questionário de base à entrevista mas sim um conjunto de tópicos sobre os quais esta tem de incidir (Bell, 2002). Para tal foi elaborado um plano de entrevista (anexo 1) que foi previamente testado em oito PME industriais do distrito de Lisboa. As entrevistas foram dirigidas apenas ao responsável pela contabilidade interna por se considerar que este tem o domínio da informação sobre a qual se pretendia recolher evidência e, dada a dimensão das empresas, uma visão global das mesmas.

5. RECOLHA DE DADOS

Este estudo pretende analisar o universo das PME industriais portuguesas classificadas como excelência pelo IAPMEI em 2000/2001. Apenas cento e sessenta e três empresas o conseguiram obter de forma consistente nos dois últimos anos da sua atribuição, constituindo assim o universo deste trabalho.

Após três fases de contacto conseguiu-se a marcação de reuniões em cinquenta e oito empresas (anexo 2). As entrevistas foram realizadas com o

responsável pela contabilidade interna, através de visitas às empresas entre Julho de 2005 e Julho de 2006. A distribuição geográfica das empresas que aceitaram participar neste trabalho é apresentada no Quadro Q2.

Quadro Q2 – Cobertura geográfica das entrevistas realizadas

Distrito	N.º empresas no universo	N.º entrevistas realizadas	% do universo
Braga	21	3	14%
Vila Real	1	0	0%
Porto	28	4	14%
Aveiro	46	6	13%
Viseu	7	7	100%
Coimbra	10	3	30%
Castelo Branco	1	0	0%
Leiria	23	14	61%
Santarém	4	2	50%
Lisboa	13	11	85%
Setúbal	6	6	100%
Évora	1	1	100%
Faro	1	1	100%
Ponta Delgada	1	0	0%

Foram analisadas empresas de onze dos catorze distritos do universo inicial, pelo que se considera ter obtido uma boa cobertura geográfica do universo em análise.

As cinquenta e oito empresas que aceitaram participar neste trabalho correspondem a uma taxa de participação de 36%, o que é comparável à de outros trabalhos analisados na revisão de literatura, nomeadamente Drury e Tayles (1994) que apresentam uma taxa de resposta de 35%, Haldma e Lääts (2002) com uma taxa de resposta de 34%, Joseph *et al.* (1996) com 31% e Alves e Ussman (2006) com 19%.

Segundo Pestana e Gageiro (2003) uma não resposta superior ou igual a 20% pode provocar um enviesamento dos resultados. Isto acontece se as empresas que não aceitaram participar tiverem características homogéneas e não dispersas, definindo assim uma categoria com características próprias. Esta ideia é confirmada por Young *et al.* (2005) ao referirem que a não resposta pode comprometer a generalização dos resultados para o universo que se pretende analisar. No entanto, estes autores consideram que este problema está mais relacionado com a medida em que as empresas respondentes são diferentes das não respondentes, do que da própria taxa de resposta.

Neste trabalho não se encontraram indícios de existir enviesamento provocado pelas empresas não respondentes, pelas seguintes razões:

- Em termos de cobertura geográfica do território português, estão representadas empresas de 79% dos distritos do universo, sendo que os três não cobertos tinham cada um apenas uma empresa. Assim o factor representatividade geográfica não é indicador de provocar enviesamento de resultados.
- Relativamente a uma distorção provocada pelo sector de actividade das empresas respondentes confirmou-se existir uma grande dispersão de CAE - Classificação das Actividades Económicas das empresas entrevistadas. A mesma dispersão é encontrada nas não respondentes, o que também sugere não ser este um factor de enviesamento dos resultados.
- Por último, coloca-se a possibilidade de distorção provocada pelo factor dimensão das empresas, a qual segundo Young *et al.* (2005) poder ser medida através do número de trabalhadores. Foi realizado um estudo nas empresas não respondentes relativamente ao número de trabalhadores. Verifica-se que o comportamento desta variável no grupo das não respondentes é idêntico ao do grupo das empresas entrevistadas. Para validar esta observação, utilizou-se o teste *t-student* para a igualdade das médias, apresentado no Quadro Q3, o qual não necessita do pressuposto da normalidade da variável em estudo, para amostras superiores a trinta (Pestana e Gageiro, 2003). O teste t tem como hipótese nula a igualdade das médias dos respondentes e dos não respondentes, e como hipótese alternativa as respectivas médias serem diferentes.

Quadro Q3 – Teste t de student respondentes versus não respondentes

	Teste Levene	valor-p	Valor Teste t	Graus liberdade	valor-p
Igualdade variâncias	0,212	0,646	1,165	161	0,246

O teste t aplicado é o que pressupõe a igualdade das variâncias, a qual foi analisada através do teste de Levene. Este último teste apresenta um valor-*p* de 0,646 que leva à não rejeição da hipótese nula da igualdade das variâncias, validando assim o teste *t-student*. O teste t resultante apresenta um valor de 1,165, para 161 graus de liberdade, com um valor-*p* de 0,246. Assim a decisão é a não rejeição da hipótese nula de igualdade das médias. Face aos resultados, podemos concluir que também não se recolheu evidência de que o factor dimensão possa provocar enviesamento dos resultados.

Esta análise permite-nos concluir que os resultados deste trabalho, embora não sendo válidos para todas as PME industriais portuguesas, podem caracterizar a realidade de um subconjunto dessas empresas, as

classificadas como excelência de forma consistente em 2000 e 2001. Abernethy *et al.* (1999) concluem que independentemente do método de investigação utilizado a generalização a partir de um único trabalho é necessariamente limitada. Estes autores consideram que a generalização em contabilidade de gestão tem de ser conseguida através de uma aplicação sucessiva em novas populações, locais e períodos temporais.

6. RESULTADOS

A preocupação de adequar a terminologia utilizada pelo investigador à utilizada pelas empresas, levou a que neste estudo empírico se substituísse a expressão “contabilidade de gestão” por “contabilidade interna” e a expressão “contabilidade financeira” por “contabilidade externa”. Esta substituição tornou-se necessária para que a terminologia utilizada pelo investigador não condicionasse as respostas dos entrevistados.

Para analisar a influência das normas da contabilidade financeira sobre a contabilidade de gestão foram encontradas, nos artigos revistos, duas variáveis diferentes:

- Nos artigos de Drury e Tayles (1994) e de Haldma e Lääts (2002) este fenómeno foi analisado através do facto de a valoração dos produtos nas duas contabilidades ser igual ou diferente.
- Nos trabalhos de Hopper *et al.* (1999), Alves e Ussman (2006) e Joseph *et al.* (1996) a variável utilizada foi o “principal objectivo da contabilidade interna” (fornecimento de informação para a contabilidade externa ou para a gestão da empresa?).

Qualquer um destes estudos apenas utilizou uma variável para analisar a influência, dando origem a resultados contraditórios. Os estudos realizados, no seu conjunto, não permitem concluir se os resultados obtidos estão ou não enviesados pela variável utilizada. Para suprir esta lacuna, no presente trabalho realiza-se a análise da eventual influência utilizando simultaneamente diversas variáveis:

- O objectivo que os responsáveis pela contabilidade interna consideram estar subjacente à valoração dos produtos.
- A eventual utilização de diferentes critérios de valoração dos produtos, para efeitos de contabilidade externa e interna.
- O tratamento dos custos não industriais na contabilidade interna.

a) Objectivos da valoração dos produtos

Os sistemas de valoração dos produtos encontrados nas cinquenta e oito empresas analisadas podem ser agrupados nas quatro categorias apresentadas na Quadro Q4:

Quadro Q4 – Valoração dos produtos

Valoração dos produtos	Frequências	Percentagens
Não apuram o custo dos produtos	14	24%
Custo real do produto	18	31%
Custo padrão do produto	6	10%
Custo misto produto	20	35%
Total	58	100%

- Em 35% das empresas o custo dos produtos tem componentes reais e padrão. Estas empresas repartem os custos indirectos industriais através de bases de imputação teóricas.
- Em 31% dos casos as empresas repartem os custos indirectos industriais através de bases de imputação reais, determinando um custo integralmente real para cada produto.
- Em 24% das empresas não se apura o custo dos produtos para efeitos de contabilidade interna. No entanto, este número esconde duas realidades distintas. Algumas das empresas valoram inventários de produtos na contabilidade externa, utilizando o valor das matérias consumidas ou critérios baseados no preço de venda de cada produto. Outras empresas referem nunca apresentar existências finais de produtos na contabilidade externa por trabalharem exclusivamente por encomenda e nunca as deixarem transitar de um ano para o outro.
- Em 10% dos casos utiliza-se um custo integralmente padrão para cada produto. Em três das empresas este é baseado na elaboração do orçamento anual; nos outros três casos trata-se de um padrão histórico sem uma periodicidade pré-definida para a sua revisão. Todas estas empresas valoram as existências finais de produtos a custo padrão e apenas uma delas não apura desvios entre o real e o padrão.

Os responsáveis das quarenta e quatro empresas que valoram produtos referiram como objectivos dessa valoração os que são apresentados no Quadro Q5.

Quadro Q5 – Objectivos da valoração dos produtos

Objectivos da valoração dos produtos	Frequências	Percentagens
Fornecer informação útil à gestão	40	91%
Valorar inventários para a contabilidade externa	0	0%
Valorar inventários e fornecer informação útil à gestão	4	9%
Total	44	100%

- A maioria dos responsáveis (91%) considera que o objectivo da valoração dos produtos é fornecer informação útil à gestão.
- Apenas 9% referem em simultâneo o fornecimento de informação útil à gestão e a valoração de inventários na contabilidade externa.
- Nenhum declarou como único objectivo a valoração de inventários na contabilidade externa.

Esta análise sugere que a valoração dos produtos na contabilidade interna não é feita para satisfazer os objectivos do reporte externo. No entanto esta observação tem de ser validada através de outras informações recolhidas nas entrevistas. Uma informação essencial para essa validação é verificar se as empresas utilizam ou não os mesmos critérios nas duas contabilidades.

b) Valoração dos produtos nas duas contabilidades

Para isso foi construída a variável “valoração nas duas contabilidades”, com as categorias de resposta apresentadas no Quadro Q6.

Quadro Q6 – Valoração nas duas contabilidades

Valoração nas duas contabilidades	Frequências	Percentagens
Um único critério	16	36%
Critérios diferentes	28	64%
Total	44	100%

- A primeira categoria engloba as empresas que utilizam o mesmo critério de valoração dos produtos nas duas contabilidades. Encontram-se nestas condições apenas 36% das empresas analisadas.
- A segunda inclui a maioria (64%) das empresas analisadas, as quais utilizam diferentes critérios na contabilidade interna e na externa.

Mais uma vez se recolheu evidência de não existir influência da contabilidade externa sobre as práticas de contabilidade interna analisadas. No entanto podemos ainda utilizar outra informação adicional para validar as inferências anteriores, a forma como são tratados na contabilidade interna aos custos não industriais.

c) A valoração dos produtos com custos não industriais

A valoração dos produtos com custos não industriais é ainda menos frequente nas empresas analisadas, tal como é apresentado no Quadro Q7.

Quadro Q7 – Custos não industriais

Custos não industriais	Frequências	Percentagens
Não valoram os produtos	31	53%
Valoram os produtos	27	47%
Total	58	100%

A maioria das empresas (53%) não utiliza estes custos para valorar os produtos na contabilidade interna. Revistas as entrevistas das vinte e sete empresas que o fazem, verificou-se que duas delas só valoram os produtos com os custos directos não industriais. As restantes 25 utilizam uma base para repartir os custos indirectos não industriais por produtos. As bases utilizadas podem ser agrupados em três categorias:

- A mais utilizada, em nove das empresas, é o valor das vendas de cada produto.
- Em oito empresas utiliza-se o custo das vendas de cada produto, como critério de repartição.
- As restantes oito empresas utilizam critérios diversificados, a maior parte relacionados com uma base de repartição teórica já utilizada para os custos indirectos industriais.

Se cruzarmos as categorias de resposta das variáveis “valoração nas duas contabilidades” e “custos não industriais”, obtemos os resultados apresentados no Quadro Q8 para as quarenta e quatro empresas agora em análise.

Quadro Q8 – “Valoração nas duas contabilidades” e “custos não industriais”

		Custos não industriais		Total
		Não valoram os produtos	Valoram os produtos	
Valoração nas duas contabilidades	Um único critério	12	4	16
	Critérios diferentes	5	23	28
Total		17	27	44

O quadro anterior permite-nos observar que a maioria das empresas que valoram os produtos, também incorporam no seu valor os custos não industriais, trata-se de 27 em 44 empresas (61%).

Se as normas da contabilidade externa condicionassem a valoração dos produtos na contabilidade interna, as empresas limitavam-se a valorar os produtos com custos industriais, uma vez que são os únicos utilizados para valorar inventários. Ao repartirem por produtos os custos não industriais as

empresas não estão a satisfazer as normas de contabilidade externa mas sim a fornecer informação útil à gestão no âmbito da contabilidade interna.

No entanto o cruzamento destas duas variáveis apresenta resultados não esperados, os quais justificam a análise detalhada das respectivas entrevistas:

- Todas as empresas que valoram os produtos com custos não industriais deveriam ter critérios diferentes nas duas contabilidades, uma vez que o valor dos produtos na contabilidade externa apenas contém custos industriais. No entanto isso não se verifica. Das vinte e sete empresas que o fazem, quatro utilizam um único critério de valoração, o que obriga a uma análise cuidadosa das respectivas entrevistas. Essa análise confirmou que essas empresas valoram os produtos com custos não industriais, independentemente do objectivo dessa valoração. Embora com produtos muito diferenciados entre si (máquinas, artigos de borracha, portas e janelas em metal), todas elas têm em comum o facto de produzirem por encomenda de acordo com as especificações de cada cliente e de referirem não terem normalmente existências de produtos acabados no final do ano (só em curso de fabrico).
- Por outro lado seria provável que as empresas que valoram os produtos só com custos industriais utilizassem o mesmo critério nas duas contabilidades. No entanto isso não se verifica em cinco das dezassete empresas nessas circunstâncias, pelo que se procedeu a uma verificação cuidadosa das respectivas entrevistas. Em três empresas continua a utilizar-se um sistema antigo para valorar produtos na contabilidade externa (com base no preço de venda), apesar do actual sistema de contabilidade interna permitir um apuramento mais rigoroso do custo dos produtos. Duas das empresas valoram os produtos a custo padrão na contabilidade externa, apesar de na contabilidade interna apurarem o seu custo real.

Estas observações também parecem contribuir para a não validação da hipótese de que as normas de contabilidade externa influenciam a valoração dos produtos na contabilidade interna.

7. CONCLUSÃO

Foi recolhida evidência proveniente de três perspectivas diferentes, os objectivos da valoração dos produtos, a utilização de critérios diferentes nas duas contabilidades, e a forma como são tratados os custos não industriais, que sugere não existir influência das normas da contabilidade financeira sobre a forma como as empresas valoram os produtos na contabilidade de gestão.

Como principais limitações deste estudo reconhece-se o número de empresas que aceitaram colaborar e a possibilidade de o método de recolha de informação, as entrevistas, influenciarem as respostas dos entrevistados. Os resultados deste trabalho preenchem uma lacuna existente no conjunto dos estudos empíricos até agora realizados sobre este tema, uma vez que cada um deles apenas utiliza uma variável para analisar a eventual influência e apresentam resultados contraditórios entre si. A conjugação destes dois factores deixava em aberto a possibilidade de essa contradição resultar da utilização de uma determinada variável de análise em particular. Neste estudo utilizaram-se três variáveis diferentes e não se detecta nenhuma contradição entre os resultados obtidos com cada uma delas, o que resulta numa contribuição para o conhecimento nesta área pois permite excluir este factor como justificação para os resultados contraditórios dos estudos anteriores. No entanto torna-se evidente a necessidade de investigação futura para detectar outras causas possíveis para os resultados contraditórios encontrados nos estudos revisitos. Relativamente a Portugal, as conclusões agora obtidas são idênticas às reportadas por outro estudo já realizado, o que sugere que a diversidade dos Países possa ser um dos factores a provocar as diferenças nos resultados.

Referências

- Abernethy, Margaret A., e Chua, Wai Fong, e Lockett, Peter F., e Selto, Frank H. (1999) Research in managerial accounting: Learning from others' experiences. *Accounting and Finance*, 39, pp. 1-27.
- Alves, Maria do Céu Gaspar, e Ussman, Ana Maria (2006) O valor da informação contabilística na óptica do produtor e do utilizador da informação – estudo empírico. *Contabilidade e Gestão*, 2, pp. 117-138.
- Barrachina, Mercedes, e Ripoll, Vicente, e Gago, Susana (2004) Social research evolution in management accounting: reflection using Bunge's theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, pp. 701-713.
- Baxter, Jane, e Chua, Wai Fong (2003) Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp. 97-126.
- Belkaoui, Ahmed Riahi (2000) *Accounting Theory*. Thomson Learning, Business Press, 4ª ed.
- Bell, Judith (2002) *Como realizar um projecto de investigação*. Lisboa: Gradiva, 2ª ed.
- Bhimani, Alnoor (2002) European management accounting research: traditions in the making. *The European Accounting Review*, 11(1), pp. 99-117.
- Burns, John, e Scapens, Robert W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, pp. 3-25.

Chambers, R. J. (1993) Positive Accounting Theory and the PA Cult. *ABACUS*, 29(1), pp. 1-26.

Chua, Wai Fong (1986) Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, LXI(4), pp. 601-632.

Covaleski, Mark A., e Dirsmith, Mark W. (1988) An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*, 33, pp. 562-587.

Covaleski, Mark A., e Dirsmith, Mark W. (1996) Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp. 1-35.

Drury, Colin, e Tayles, Mike (1994) Product costing in UK manufacturing organizations. *The European Accounting Review*, 3(3), pp. 443-469.

Drury, Colin, e Tayles, Mike (1995) Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research*, 6, pp. 267-280.

Ferreira, Rogério Fernandes (2007) Opinar sobre contabilidade. *Jornal de Contabilidade*, XXXI(361), pp. 116-117.

Franco, Victor Seabra, e Lourenço, Isabel Costa, Oliveira, Álvaro Vistas, e Jesus, Maria Antónia, e Morais, Ana Isabel, e Major, Maria João, e Oliveira, Benvinda de Jesus, e Serrasqueiro, Rogério (2005) *Contabilidade de Gestão – Volume I. O apuramento do custo dos produtos e a informação de apoio à decisão*. Lisboa: Publisher Team.

Haldma, Toomas, e Lääts, Kertu (2002) Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13, pp. 379-400.

Hopper, Trevor, e Armstrong, Peter (1991) Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates. *Accounting, Organizations and Society*, 16, pp. 405-438.

Hopper, Trevor, e Otley, David, e Scapens, Bob (2001) British management accounting research: whence and whither: opinions and recollections. *British Accounting Review*, 33, pp. 263-291.

Humphrey, Christopher, e Scapens, Robert W. (1996) Methodological themes. Theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 9(4), pp. 86-106.

IAPMEI (2002) *Estrutura Empresarial Nacional*. Gabinete de estudos do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, Lisboa.

Innes, John, e Mitchell, Falconer (1995) A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, 6, pp. 137-153.

Innes, John, e Mitchell, Falconer, e Sinclair, Donald (2000) Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11, pp. 349-362.

Johnson, H. Thomas, e Kaplan, Robert S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Johnson, H. Thomas (1994) Relevance Regained: Total Quality Management and the role of management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 5, pp. 259-267.

Joseph, N., e Turkey, S., e Burns, J., e Lewis, L., e Scapens, R., e Southworth, A. (1996) External financial reporting and management information: a survey of UK management accountants. *Management Accounting Research*, 7, pp. 73-93.

Joshi, P. L. (2001) The international diffusion of new management accounting practices: The case of India. *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, 10(1), pp. 85-109.

Kaplan, Robert S. (1986) Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems. *California Management Review*, XXVIII(2), pp. 174-199.

Kaplan, Robert S. (1988) One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review*, January-February, pp. 61-66.

Laughlin, Richard C. (1987) Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*, 12, pp. 479-502.

Lukka, Kari, e Granlund, Markus (2002) The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 165-190.

Miller, Peter, e O' Leary, Ted (1987) Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12, pp. 235-265.

Morgan, Glenn, e Willmott, Hugh (1993) The "New" Accounting Research: On Making Accounting More Visible. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 6(4), pp. 3-36.

Otley, David T. (1980) The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, pp. 413-428.

Pestana, Maria Helena, e Gageiro, João Nunes (2003) *Análise de dados para ciências sociais. A complementaridade do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo, 3ª ed.

Roslender, Robin (1996) Relevance lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, pp. 533-561.

Scapens, Robert W. (1990) Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods. *British Accounting Review*, 22, pp. 259-281.

Tilling, Matthew, e Tilt, Carol A. (2004) Alas poor critical accounting, we knew him, Karl. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, pp. 557-563.

Young, S. Mark, e Wim, A. Van der Stede, e Chen, Clara Xiaoling (2005) Assessing de quality of evidence in empirical management accounting research: the case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30, pp. 655-684.

Watts, Ross L., e Zimmerman, Jerold L. (1990) Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), pp. 131-156.

Zimmerman, Jerold L. (2001) Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research. *Journal of Accounting and Economics*, 32, pp. 411-427.

ANEXO 1 – PLANO DE ENTREVISTA

1 – Informações sobre a empresa

Nome:

Local:

Data:

Número de trabalhadores:

2 – Informações sobre o entrevistado

Nome:

Função:

3 – Produtos fabricados

4 – Apuramento do custo dos produtos na contabilidade interna

4.1 – Objectivo do apuramento do custo dos produtos

4.2 – Custos industriais

4.2.1 – Custos reais? Em que componentes?

4.2.2 – Custos padrão? Em que componentes?

4.3 – Custos não industriais

Os custos directos são relacionados com os produtos?

Os custos indirectos são repartidos?

5 – Utilizam os mesmos critérios de valoração de produtos na contabilidade externa e na interna?

Sim. Porquê? Conscientemente, ou a contabilidade externa é condicionada pela contabilidade externa?

Não. Quais as diferenças?

6 – Denominação da contabilidade interna?

ANEXO 2 - ENTREVISTAS REALIZADAS

N.º	DATA	EMPRESA	DISTRITO	CAE	ACTIVIDADE
1	18/7/05	CONCRETOPE – Fábrica de Betão Pronto, S.A.	Setúbal	26630	Fabricação de Betão
2	20/7/05	CRIAMÁRMORE – Mármores Portugueses, Lda.	Évora	26701	Transformação de Mármore
3	10/10/05	SOCIMBAL – Sociedade Industrial de Alimentos, Lda.	Setúbal	15893	Fabricação de alimentos congelados
4	13/10/05	PORAMA – Industria de Madeiras, S.A.	Lisboa	20302	Indústria de madeiras
5	18/10/05	GUIDE – Artes gráficas, Lda.	Lisboa	22220	Impressão
6	18/10/05	RIETER – Componentes para Veículos, Lda.	Setúbal	34300	Produção componentes para automóveis
7	18/10/05	CSP – Componentes Semicondutores de Portugal, Lda.	Setúbal	32100	Fabricação de componentes electrónicas
8	25/10/05	OLEGÁRIO FERNANDES – Artes gráficas, S.A.	Lisboa	22220	Impressão
9	25/10/05	Covêlo e Pinto, Lda.	Setúbal	20101	Indústria de madeiras
10	29/10/05	Rodrigues e Almeida, Lda.	Faro	28401	Serralharia civil
11	8/11/05	Filipe e Henriques, S.A.	Leiria	36141	Fabricação de mobiliário
12	8/11/05	SOFIMA – Sociedade de fundição injectada da Maceira, Lda.	Leiria	27540	Industria metalúrgica - Fundição
13	14/11/05	Ferreira & Varela, Lda.	Santarém	26610	Fabricação de produtos de Betão
14	14/11/05	FORMATO – formulários Múltiplos Comerciais, S.A.	Leiria	22250	Impressão
15	22/11/05	PRISMET – Quadros Eléctricos, S.A.	Setúbal	31201	Fabricação de equipamento eléctrico
16	22/11/05	SOCTIP – Sociedade Tipográfica, S.A.	Santarém	22220	Impressão
17	5/12/05	Cerâmica Torreense de Miguel Pereira, Sucessores, Lda.	Lisboa	26401	Fabricação de tijolos
18	6/12/05	TOMIX – Indústria de Equipamentos Agrícolas Industriais, Lda.	Lisboa	29320	Fabricação de equipamento agrícola
19	6/12/05	JOPER - Indústria de Equipamentos Agrícolas, Lda.	Lisboa	29320	Fabricação de equipamento agrícola
20	6/12/05	Cerâmica do Outeiro do Seixo, S.A.	Lisboa	26401	Fabricação de tijolos
21	6/12/05	Cerâmica Rosário, S.A.	Leiria	26401	Fabricação de tijolos
22	31/1/06	Joaquim Duarte Urmal & Filhos, Lda.	Lisboa	26701	Transformação de mármore
23	13/3/06	COPAM – Companhia Portuguesa de Amidos, S.A.	Lisboa	15620	Fabricação de amidos
24	13/3/06	Manuel Peres Júnior & Filhos, S.A.	Lisboa	22220	Impressão
25	20/3/06	Texto Editores, Lda.	Lisboa	22110	Edição e impressão
26	21/3/06	Martelha – Cerâmica de Martingança, Lda.	Leiria	26401	Fabricação de tijolos
27	21/3/06	Plastimar – Indústria de Plásticos Penichenses, Lda.	Leiria	25220	Fabricação de artigos de plástico
28	21/3/06	Produtos Alimentares Peipen, Lda.	Leiria	15201	Fabricação de alimentos congelados
29	27/3/06	Leirviga – Pré-esforçados, Lda.	Leiria	26610	Fabricação de produtos de Betão

N.º	DATA	EMPRESA	DISTRITO	CAE	ACTIVIDADE
30	27/3/06	J. Coelho da Silva, Lda.	Leiria	26401	Fabricação de tijolos
31	27/3/06	Compogal – Indústria de Polímeros, S.A.	Leiria	24160	Fabricação de produtos químicos – granulado de PVC
32	11/4/06	Durit – Metalúrgica Portuguesa do Tungsténio, Lda.	Aveiro	28622	Fabricação de produtos metálicos – ferramentas e peças
33	11/4/06	Henrique Vieira & Filhos, Lda.	Aveiro	29320	Fabricação de equipamento agrícola
34	12/4/06	Guialmi – Empresa de Móveis Metálicos, S.A.	Aveiro	36120	Fabricação de mobiliário
35	12/4/06	Utilizas – Exportador de Artigos de Jardim e Lar, S.A.	Aveiro	28752	Fabricação de produtos metálicos - acessórios de wc
36	12/4/06	Indelague – Indústria Eléctrica de Águeda, S.A.	Aveiro	31620	Fabricação de equipamento eléctrico
37	12/4/06	Ramalhos, S.A.	Aveiro	29530	Fabricação de máquinas para indústria
38	24/5/06	DOMINÓ – Indústrias Cerâmicas, S.A.	Coimbra	26302	Fabricação de ladrilhos e mosaicos
39	24/5/06	IBEROBRITA – Produtora de Inertes, S.A.	Leiria	14210	Produção inertes (brita)
40	29/5/06	Coimbra Editora, Lda.	Coimbra	22110	Edição e impressão
41	2/6/06	BORVUL – Borrachas Vulcanizadas, Lda.	Leiria	25130	Fabricação de artigos de borracha
42	2/6/06	EMPOBOR – Empresa Portuguesa de Borrachas, Lda.	Leiria	25130	Fabricação de artigos de borracha
43	8/6/06	PAVICER – Pavimentos cerâmicos, Lda.	Coimbra	26610	Fabricação de produtos de Betão
44	4/7/06	ARTEBEL – Artefactos de Betão, S.A.	Leiria	26610	Fabricação de produtos de Betão
45	4/7/06	MARCOVIL – Metalomecânica de Viseu, S.A.	Viseu	29243	Fabricação de máquinas e equipamentos
46	4/7/06	FERMA – Fernando Martins de Carvalho & Irmãos, S.A.	Viseu	28120	Fabricação de portas e janelas em metal
47	12/7/06	PORTAX – Componentes de Móveis, S.A.	Viseu	36141	Fabricação de mobiliário
48	12/7/06	IBEROPERFIL – Perfis Postetranformados, S.A.	Viseu	36130	Fabricação de mobiliário
49	12/7/06	CONVESTE – Artigos de Vestuário, S.A.	Porto	18222	Confeção de vestuário
50	18/7/06	SOIMA – Sociedade Industrial de Máquinas, S.A.	Viseu	29520	Fabricação de máquinas para indústria
51	18/7/06	LABESFAL – Laboratórios Almiro, S.A.	Viseu	24421	Fabricação de medicamentos
52	18/7/06	A. DIAS RAMOS – Máquinas e Ferramentas, LDA.	Porto	29401	Fabricação de máquinas para o trabalho de metais
53	18/7/06	OXISOL – Construção Soldada, LDA.	Porto	28110	Fabricação de estruturas de construção metálica
54	19/7/06	FREZITE – Ferramentas de Corte, S.A.	Porto	28622	Fabricação de produtos metálicos – ferramentas e peças
55	19/7/06	CELOPLÁS – Plásticos para a Indústria, S.A.	Braga	25240	Fabricação de artigos de plástico
56	19/7/06	B. Sousa Dias & Filhos, S.A.	Braga	17210	Tecelagem de fio de algodão
57	19/7/06	A Cimenteira do Louro, Lda.	Braga	26610	Fabricação de produtos de Betão
58	31/7/06	Gouveia & Campos, Lda.	Viseu	18221	Confeção de vestuário

The accountability of public museums in Portugal: An exploration of issues

Carlos Alberto da Silva Menezes

School of Business
University of Ballarat
c.menezes@ballarat.edu.au

Garry D. Carnegie

School of Business
University of Ballarat
g.carnegie@ballarat.edu.au

Brian West

School of Business
University of Ballarat
b.west@ballarat.edu.au

(Recebido em 8 de Dezembro de 2008; Aceite em 2 de Março de 2009)

Acknowledgements

The authors are grateful to the three referees for their comments on earlier versions of the paper, and participants in a session at the European Accounting Association Congress held in Tampere, Finland, in May 2009.

THE ACCOUNTABILITY OF PUBLIC MUSEUMS IN PORTUGAL: AN EXPLORATION OF ISSUES

Abstract

The land within the boundaries of present-day Portugal has been settled continuously since prehistoric times and this long history has delivered the country a rich heritage. Reflective of these circumstances, Portugal has nearly 600 museums (including 386 public institutions) which hold extensive collections of a diverse range of artefacts that are of historical, cultural, scientific, artistic and archaeological significance. While many of these artefacts originated within Portugal, others are sourced from the many locations throughout the world where the Portuguese established a presence during the colonial era. Portugal's museums thereby hold collections that are of significance for the citizens of the country and of the world. This exploratory study identifies and examines accountability issues arising within Portugal's public museums. It focuses on assessing the stewardship of management for organisational performance, including the conservation and preservation of the unique and valuable public collections of these institutions and the role of performance measurement in accountability regimes under "New Public Management" (NPM). The study outlines the development of the Portuguese public museums sector, identifies accountability issues in the sector and presents proposals for enhancing public accountability based on international contributions and developments.

Keywords: accountability; heritage; public museums; Portugal; New Public Management; performance measurement.

INTRODUCTION

Portugal has an immeasurably rich heritage, reflecting its status as one of the oldest nations in Europe. This is accentuated by Portugal's Atlantic coastline, which has been the location of numerous events of international historical significance, and by the country's once significant and far-reaching Colonial Empire that was administered from Lisbon. The first institution in Portugal that was officially founded as a museum and financed by public monies was the Royal Museum and Botanical Garden of Ajuda (Museu Real e Jardim Botânico da Ajuda)¹. The origin of this Lisbon institution can be traced to the 1760s when Sebastião José de Carvalho e Melo (1699-1782), later the Marquis of Pombal², was the Chief Minister (1756-1777) of *D. José I* [King Joseph I] (1750-1777). This institution was formed initially to contribute to the philosophical education of the country's princes (Brigola, 2003).

Growth in the number and importance of museums in Portugal increased following the Proclamation of the Republic (Proclamação da República) on 5 October 1910 (Barbosa, 2006: 23). However, it was after 25 April 1974 – the date of the Carnation Revolution (Revolução dos Cravos) (Moutinho, 2001) – that most of the country's present day museums were formed. In Portugal today a diverse array of village buildings, castles and other artefacts from early times either comprise or form part of museums. Two-thirds of these institutions are public organisations that are administered by the State (i.e. by central government, regional governments and local governments). The remaining museums are private institutions which are under the administration of the Catholic Church and other non-State or private organisations. The museums of Portugal hold extensive collections of artefacts which are sourced from within the country as well as from the diverse range of locations throughout the world in which the Portuguese exerted influence.

In view of the important role of these museums in promoting understanding of the past and the world around us, it is of concern to observe the emergence of a significant set of problems relating to the management of public museums in Portugal. These problems relate to the preservation, conservation, availability and security of priceless museum collections. In part, these problems are a manifestation of budget constraints imposed on museums due to the continuous disinvestment in cultural activities by successive governments in the past few decades (Guerreiro, 2007). Persistent funding shortages have created difficulties for museums in accomplishing their educational and other social programs, and have also diminished the ability of these institutions to conserve and preserve the collections on which such programs are based. Moutinho (2001: 1) has described Portuguese museology as “basically poor,

without resources and *savoir-faire*, and often influenced by out-of-date ideologies and paradigms”³. Newspaper reports have made the consequences of these financial constraints evident. These include diminished public access to collections, often because museums are forced to reduce their opening hours or not open certain exhibit halls and rooms because they are unable to afford sufficient staff or due to safety and security problems (Lusa, 2008). Inadequate financial support for public museums has also caused some heritage buildings and sites to appear as if they have been abandoned or forgotten. Over time, these sites can be targets for theft and plunder, leading to the loss of priceless artefacts, including works of art, which are often sold to antiquarians and others in the international market (Amaro, 2008).

A lack of interaction between museums and the general community also characterises the Portuguese public museums sector. Generally, museums make available only scant public information on their activities and are visited only infrequently by most citizens. Outside of museum management, little is known about the nature, extent and condition of the collections held, the specific benefits they provide, or how those benefits can be augmented. The role of museums in promoting the common good through education and engendering community pride and belonging is not readily understood and, therefore, is not well appreciated. This lack of clarity in the role of museums has implications for their ability to attract additional funding and other support. As a result, there is sometimes a disconnection between museums and the communities they are intended to serve. This disconnect discourages the sponsorship of museums from non-government sources which would assist in overcoming present funding limitations and provide much-needed support for museums’ activities and community engagement. At present, many Portuguese appear to regard museums as mere buildings and tend to ignore the broader and dynamic roles of such institutions as heritage custodians and educators. In addition, Portugal’s public museums generally do not publicly disclose any financial or management information on their activities and performance and often do not have a full descriptive list (hereafter known as a comprehensive “inventory”) of their collections. These problems highlight a lack of accountability within public museums in Portugal.

The public sector in Portugal has been subject to New Public Management (NPM) reforms (see, for example, Araújo, 2001; Araújo, 2002; Carvalho, *et al.*, 2006b; Corte-Real, 2008), as evidenced by recent legislative changes within the sector. NPM embraces performance measurement across the public sector as a key means of discharging accountability. However, the values underpinning NPM – as will be addressed in this study – do not appear to have pervaded the domain of public museums. Indeed, this year

the International Council on Monuments and Sites (ICOMOS) decided not to celebrate the International day of Monuments and Sites as a protest against government policy related to the conservation of Portuguese cultural heritage. An opinion article in *Público*, a leading Portuguese daily newspaper, written by some of the members of the ICOMOS National Committee, concluded that the management of heritage in Portugal is politicised and subject to convoluted decision-making processes (Silva *et al.*, 2008). Moreover, accountability for the management of public museums lags behind that which is warranted by the undeniable cultural and historical significance of these institutions. Accountability is neither rhetoric, nor a mere technical term or an end in itself. Accountability is a means of improving the efficacy, efficiency and effectiveness of public institutions, including public museums.

The aim of this exploratory study is to examine issues related to the accountability of public museums in Portugal following that country's adoption of NPM. This includes providing an historical overview for the purpose of contextualising Portuguese museums and their present circumstances, as well as identifying some possible solutions to the present problems within the sector. Hopefully, this study will assist in stimulating further discussion and debate on the topic and thereby contribute to the future development of these institutions.

The remainder of this paper is structured as follows. First, the historical background and current structure of Portugal's museum sector are outlined, including an overview of pertinent laws and regulations, in order to elucidate the present lack of transparency within Portuguese public museums. Second, concepts of accountability are addressed, both generally and in the context of public museums, including notions of public accountability under NPM and the important role of performance measurement in the discharge of accountability. Third, mechanisms of accountability within Portugal's public museums sector are identified, along with recent criticisms of the performance standards and accountability of these institutions. Fourth, the notion of "Enabling Accountability in Museums" (EAM) articulated by Carnegie and Wolnizer (1996) is outlined and evaluated in terms of its potential for enhancing the public accountability of Portuguese museums. Concluding comments are then presented.

HISTORY AND CURRENT STRUCTURE OF PORTUGAL'S MUSEUM SECTOR

For the purposes of this study, the historical development of cultural, heritage and scientific collections in Portugal and their placement in public mu-

seums is seen as spanning five discrete periods: (1) up to the late 1760s; (2) early 1770s to 1833; (3) 1834 to 1910; (4) 1911 to 1974; and (5) post-1975 to the time of writing⁴. Each of these periods will be considered in turn.

Up to the late 1760s

Before the 1760s, collections of historical artefacts in Portugal were positioned within “private” domains, as typified by the cabinets of precious treasures and other collections held by the King, noble families, bishops, convents, monasteries, and by the Royal Academy of History (Real Academia de História) which was created in 1720 (Brigola, 2003: 37). A decree issued in 1721 by *D. João V* [King John V] (1706-1750) is considered to be the first official state legislation in Europe concerned with the protection of heritage (Maia, 1997: 103). As a result of this decree, rare artefacts were presented to the Court and to noble families by members of the Royal Academy of History (Brigola, 2003: 66). Under this system, artefacts came under the control of the elite of Portuguese society, but with no obligation for public accountability in respect to their conservation, preservation, availability and management. Therefore, while this legislation provided for custodianship of heritage items, it did not advance the education of society as a whole or enhance the intellectual capital of future generations of citizens. Rather, it provided pleasure to the King and the Court as well as elite families by enlarging their collections. Conserving and preserving collections for the benefit of the general public had yet to become a priority in Portugal, and there were no “museums” of the kind known today.

Late 1770s to 1833

The second period dates from the foundation of the Royal Museum and Botanical Garden of Ajuda, the construction of which commenced in Lisbon in the late 1760s. This was followed in 1772 by the establishment at the University of Coimbra of the Museum of Natural History and Botanical Garden⁵, where students “could obtain new ideas and new theoretical and practical knowledge” (Henriques, 1876: 9). The creation of these museums and botanical gardens using public finance were pivotal events as previously collections of artefacts were among the private possessions of the King, noble families and the Church. It also signified an intention to conserve and preserve collections for future generations of Portuguese. However, by 1795 poor management of the Royal Museum and Botanical Garden of Ajuda had become so significant that *D. Maria I* [Queen Mary I] (1777-1816) imposed a budget specifying limits on expenditure and also issued rules to be followed

in rendering accounts of expenditures made (Ferreira, 1796; Royal Decree 27 May 1795). These measures did not necessarily make the institution more accountable. Employees, for example, continued to receive orders from the Royal family to deliver gold or inlaid works from the museum's collections for the pleasure of the King (Brigola, 2003: 340). In certain situations the political value of gifts or gestures bestowed by the King was regarded as more significant than the cultural, heritage or scientific value of the artefacts disposed of so willingly. This was evident, for example, when gifts were presented to the Prince of Parma and to the Princess of Wales (Brigola, 2003: 340).

In spite of its ostensible “public” character, the Royal Museum and Botanical Garden of Ajuda was not open to the general public until very late in the nineteenth century. Even then, access was heavily restricted and collections were only able to be viewed on one or two afternoons per week. During this period the King had supreme power and was under duty to account to God and to God alone (Day and Klein, 1987: 10). Accordingly, the general public's use of facilities was subordinated to the desires or needs of the King.

The notion of providing regular public access to collections emerged with the foundation in April 1833 of the Porto Museum of Painting and Engraving (Museu Português de Pintura e Estampas)⁶ (known hereafter as the “Porto Museum”) as a public institution (Roque, 1990; Barbosa, 2006: 23). Created in 1833 following the suppression of religious orders in 1833 and the compulsory removal of artefacts from the Church and noble families, the advent and operation of the Porto Museum was financed by public monies. It took a number of years to establish its collections and, once officially opened, the Porto museum made its collections readily accessible to the public on certain days on a regular basis. These events characterised the mood of the Liberal Revolution (Revolução Liberal) (1828-1834), which concluded this second period in the development of Portugal's museums.

1834 to 1910

The third period – commencing in 1834 and concluding with the Proclamation of the Republic on 5 October 1910 – witnessed the abolition of the monarchy and the nationalisation of all real estate of the Crown and of the Church (Teixeira, 1985: 186). Numerous museums were established during this period, including the Artillery Museum (Museu da Artilharia) (1842), the Naval Museum (Museu Naval) (1863) and the Museum of Coaches (Museu dos Coches) (1905), and relevant legislation began to focus on the educative value of public collections and their role in enhancing the intellectual capital

of Portuguese society. At the end of the nineteenth century, many municipalities throughout Portugal created local museums and after 5 October 1910 some of these public museums were brought under the control of the central government.

1911 to 1974

Building from this national vision, legislation issued by the Ministry of Interior on 19 November 1910 – at the commencement of the fourth period – required public museums to prepare descriptive lists of their collections. This legislation also sought to prevent the transfer of artworks and archaeological artefacts to foreign countries, while also promoting the importation of art that “by its undeniable artistic value or historical significance can contribute to the education or advancement of Portuguese people” (*Diário do Governo* No. 41, 22 November 1910). However, the scarcity of financial resources that accompanied the First Republic (1910-1926) resulted in the legislation being “more a package of good intentions than of effective results” (Lira, 2002a: 68).

Throughout the New State (Estado Novo) (1933-1974), as in other fascist regimes in Europe (see, for example, Stone, 1993 and Notaro, 2000 who dealt with fascism in Italy), public museums tended to be politicised and charged with forging a national identity. The emphasis was on portraying and celebrating Portugal’s glorious past and diffusing nationalistic ideas (Lira, 2002a: 74) for the purposes of reinforcing the authority of the fascist government (Cusack, 2005: 609; Cairo, 2006: 270). On many occasions during this time the director of the National Museum of Ancient Art (Museu Nacional de Arte Antiga) expressed concern about the safety of museum artefacts: for example, in respect to the chair of *D. Afonso V* [King Alphonse V] (1438-1481) which was included in travelling exhibitions (letter from the Director of National Museum of Ancient Art to the organisers of the “Portuguese World Exhibition” (*Exposição do Mundo Português*⁷) on 20 April 1940) and also the eighteenth century French silverware used in official ceremonies (letter from the Director of National Museum of Ancient Art to the government on 9 December 1948). During this time the government often seemed to treat artefacts in museum collections as private resources which could be appropriated for overt political purposes. Once again in Portugal, the political value of public collections tended to override their cultural, heritage, scientific and educative value.

During the 1960s the museum sector in Portugal faced new and important challenges as a result of international professional contacts (Lira, 2002b:

99) and the influence of the International Council of Museums (ICOM)⁸. New legislation introduced in 1965⁹ was oriented to emphasising the educative and social values of museums rather than the conservation and preservation of artefacts. The intention of the legislation was to require museums to adopt a more outward orientation rather than to continue what seemed to be an introspective approach based largely on the special interests of museum staff, especially curatorial employees. However, the reforms adopted at this time did not introduce any public reporting requirements to assist in discharging accountability to the public.

Post-1975

The final period, beginning in 1975 and continuing until the time of writing, commences immediately after the Carnation Revolution of 1974 which brought to a close the period of introspection and isolation that occurred under the fascist dictatorship. This new era of democratisation and decentralisation of power eventually led to Portugal gaining membership of the European Community in 1986. It also witnessed the emergence of many new museums that were promoted by municipalities and fostered further by the emergence of a vigorous cultural and ecological movement (APOM, 2003). However, the newly expanded museums sector was heterogeneous and characterised by a lack of standardised procedures and technical capability (IPM, 2000: 23).

Conscious of the need for reform of the museum sector, the government created in 2000 the Portuguese Museums Network (Rede Portuguesa de Museus) (PMN) as a means of promoting decentralisation, staff development and training and encouraging cooperation between museums. This development was followed in 2004 by the advent of the Framework Law on Portuguese Museums (Lei Quadro dos Museus Portugueses)¹⁰ that is applicable to all museums, including private museums such as those of the Catholic Church. Museums that are admitted to membership of the PMN are recognised as “certified museums”. However, by early 2009 the number of museums that had applied for membership of the PMN and which subsequently met the criteria for membership¹¹ was a mere 21 per cent of the 592 museums in the country.

Current structure of public museums in Portugal

Portugal’s 592 museums were identified from a list provided by the Observatory of Cultural Activities (Observatório das Actividades Culturais), based on the definition of museum used by Statistics Portugal (Instituto

Nacional de Estatística) in its surveys. According to this institution, a museum is “a permanent non-profit institution in the service of society and of its development, open to the public, which acquires, conserves, researches, communicates and exhibits, for purposes of study, education, enjoyment, the tangible and intangible evidence of people and their environment” (Statistics Portugal). The museum surveys administered by Statistics Portugal are addressed to “all self-denominated museums, operating on a permanent or seasonal basis, with at least one exhibition room or space and at least one person employed” (Statistics Portugal). Of the total of 592 museums, 381 are public museums and a further five are palaces, making a total of 386 public institutions, with the remaining 206 museums being of a private character.

The development, implementation and review of all national policies related to museums in Portugal are the responsibility of the Institute of Museums and Conservation (Instituto dos Museus e da Conservação, I.P.) which is part of the Ministry of Culture (Ministério da Cultura). However, of the 386 public museums in Portugal, only 33 of them, including five palaces, are supervised directly by the Institute of Museums and Conservation. The other public museums are supervised by entities in different ministries, such as the Ministry of Economy and Innovation; the Ministry of Agriculture, Rural Development and Fisheries (Ministério da Agricultura, Desenvolvimento Rural e das Pescas); the Portuguese Army (Exército Português); the Portuguese Air Force (Força Aérea Portuguesa); the Portuguese Navy (Marinha Portuguesa); and educational public institutions, such as universities. A significant proportion of public museums are managed by municipalities. All of the public museums, including the 33 under the supervision of the Ministry of Culture, operate with administrative autonomy in operational matters and related decision making. In essence, organisational management oversees the services provided in accordance with the annual budget. However, this autonomy does not extend generally to investment and financing decisions. In the case of museums under the supervision of municipalities, the extent of management autonomy for operating decisions varies considerably from one municipality to another. All of these museums are financed primarily by public money, including funds from sources such as the European Union. The 206 private museums are managed by the Church, community associations, foundations and public and private companies. While these institutions are mainly reliant on private funds, in some cases they receive public subsidies (see, for example, Guerreiro 2007: 3).

As far as can be ascertained, at no stage in the past have the accounts of individual public museums been required to be audited and made avail-

able to the public as audited financial statements. Today, public museums, including certified museums, are still not required to publish general purpose financial statements. They do not provide such reports on a voluntary basis. However, around the globe the preparation and publication of general purpose financial statements by public sector entities is recognised as an essential component of accountability under the NPM.

This analysis in the context of accounting and accountability has served to illuminate how public museums in Portugal first arose and developed to the time of writing. Museums were initially outside the domain of the public and the artefacts were regarded as the possessions of the King and the elite in Portuguese society. Political upheaval in the country contributed to the notion of collections being the “possessions” of dictators or of the privileged within the country. Today, public museums in Portugal are more focussed than previously on providing the general public with access to their collections. However, a lack of communication with the public, as elucidated above, especially in terms of discharging accountability in accordance with accepted notions of accountability under NPM, depicts a lack of connectedness with the public. This lack of connectivity has broader implications for assessing the effectiveness of museums in meeting their organisational missions. To address these issues further, the following section explores accountability concepts generally and within the specific context of public museums.

Accountability concepts

Accountability is as old as civilization (Gray and Jenkins, 1993). Over time the notion has been analysed in different ways (Rubin, 1996). In recent decades accountability has become a “buzzword” (Lerner and Tetlock, 1999) and been at the fore of a variety of fields of knowledge, including accounting, health care, justice, politics, behavioural science and education (Patton, 1992). Reflecting the diversity of settings in which the term is used, Day and Klein (1987: 26) have described accountability as a “slippery, ambiguous term”. Accountability remains difficult to define (Mulgan, 2000) because it has many connotations and frequently it is not easy to identify the specific meaning which is intended to apply in particular circumstances (Thomas, 1998: 351). In more practical terms, Gray, Owen and Adams (1996: 38) define accountability as “the duty to provide an account (by no means necessarily a financial account) or reckoning of those actions for which one is held responsible”. This involves two duties: (1) to take actions and (2) to account for those actions. The “accountor” discharges accountability by rendering an account to the “accountee”.

The literature on organisational accountability is diverse and various forms of accountability have been discerned (see, for example, Sinclair, 1995; Ahrens, 1996; Lindkvist and Llewellyn, 2003). Studies of accountability have been undertaken in a range of settings, including the public sector in general (Day and Klein, 1987; Romzek and Dubnick, 1987; Corbett, 1996; Johnston and Romzek, 1999; Parker and Gould, 1999; Boyne *et al.*; 2002; Cavalluzzo and Ittner, 2004; Goddard, 2004), non-governmental social organisations (Unerman and O'Dwyer, 2006; Goddard and Assad, 2006; O'Dwyer and Unerman, 2007), universities (Coy and Pratt, 1998; Coy and Dixon, 2004), and museums (Carnegie and Wolnizer, 1996; Rentschler and Potter, 1996a; Pignataro, 2002; Carnegie and West, 2005; Gstraunthaler and Piber, 2007).

Studies on accountability within the accounting literature, as elucidated below, are often closely associated with the process of discharging responsibility by means of financial reports. However, as Normanton (1971: 314) points out, this form of accountability alone is insufficient because “an account rarely provides explanations and it never gives reasons” and “any major financial account hides far more than it reveals”. Today, effective public sector performance measurement regimes are recognised as involving the disclosure of an array of quantitative measures, combining both financial and non-financial indicators, as well as various qualitative assessments. This has been described as “broad scope accountability” (Parker, 1996) and underpins the notion of accountability adopted in this study. Financial accountability alone is, indeed, inadequate and this is particularly so for not-for-profit institutions which have non-financial objectives.

Roberts (1991: 367) defines accountability as “a form of social relation which reflects symbolically upon the practical interdependence of action: an interdependence that always has both a moral and strategic dimension”. Sinclair (1995: 219) describes accountability as a “chameleon” because it involves more than just the simple process of rendering and requesting information (see also Roberts and Scapens, 1985; Scott, 2000). Similarly, Romzek and Dubnick (1987) point out that to confine accountability to the notion of answerability is too narrow a view. More recently, Oakes and Young (2008: 786) define accountability as “an ongoing process that must incorporate the activity of establishing the goals to be met”. Most would agree, however, that accountability involves reporting on attainment in the effective use and safekeeping of resources entrusted, whether that performance is satisfactory or not. From an accounting perspective, the notion of accountability is grounded in performance measurement and the disclosure of quantitative measures and qualitative indicators of performance extends to public entities around the globe, including those in Portugal, under NPM regimes.

In the particular context of the accountability of public museums, Carnegie and Wolnizer (1996) argue that it is necessary to apply a broad and functional notion of accountability because of the not-for-profit orientation of public museums and their concern for optimising non-financial values. That is, public museums are not oriented towards profit seeking or monetary wealth creation but are instead fundamentally concerned with “enhancing the intellectual capital of a society” (1996: 86). As will be explained later in the case of public museums, EAM is concerned with optimising accountability while maintaining the integrity of organisational objectives/missions. Carnegie and Wolnizer advocate the use of a set of factual, reliable and interpretable financial and non-financial indicators, derived from accounting and other organisational control systems, which are intended to elucidate the performance of museums, as far as possible, in meeting organisational objectives. On the other hand, Carnegie and Wolnizer oppose the monetary valuation of collections for financial reporting purposes. They argue that any focus on seeking to determine the monetary value of collections in public museums imposes a spurious and stultifying notion of accountability upon such institutions, even though this accounting practice is supported under NPM philosophies. Instead, EAM proposes that public museums adopt an accountability regime that is specifically suited to the not-for-profit, organisational context in which these unique social institutions operate. EAM or a similar notion of broad-scope accountability may be suitable for adoption in public museums in Portugal.

In line with trends in other countries, the Portuguese public sector has been subject to important transformations in recent years under NPM (Olson *et al.*, 1988), with impacts evident at administrative, financial management and accounting levels. Several innovations have occurred and have played important roles (Anessi-Pessina and Steccolini, 2005), consistent with those of other countries throughout the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (Lane, 1997). Under NPM, visions and principles of private sector accounting and management have been transferred to the public sector. According to Parker and Gould (1999: 209), terms such as commercialisation, privatisation, outsourcing and downsizing have been regularly used in the public sector. As a consequence, the accountability of public sector entities has become a more complex process (Goddard, 2004). In Portugal, however, little has changed in practice for the country’s public museums, as will be elucidated in the following section.

Accountability issues in Portugal’s public museums

Museums around the globe are facing increased scrutiny from both governments and citizens largely because most of their revenue is sourced from

taxes and other government levies. Directors and staff are required to be accountable not just for the funds provided to enable them to operate, but also for their programs (Gstraunthaler and Piber, 2007), including the conservation and preservation of collections, the security of artefacts and the appropriate acquisition of artefacts under institutional acquisition policies. Like public museums in other parts of the globe, Portuguese museums are similarly facing calls to be more accountable while performance measurement systems are a key means of discharging accountability under NPM. Advocates of improved systems of accountability desire to witness the enhancement of the educative role of public museums, including the introduction of museum educators as a new role within museums (Mendes, 2003: 9); the development of national standards for inventories; the definition of documentation standards to be used in the construction of databases for the management of heritage (Matos, 2007: 144); and the adoption of new management models that can promote the autonomy of state museums and the reinforcement of their budgets (Guerreiro, 2007: 3).

This emphasis on the accountability of museums and on the role of accounting in the discharge of accountability is relatively new. As pointed out by Steccolini (2004: 327), there is no particular translation for the term “accountability” in the Italian language and the same situation applies in Portugal (Campos, 1988: 201; Dubnick, 1998: 69 and Carvalho *et al.*, 2006a). However, with the advent of changes promoted by the implementation of NPM, the meaning of the word is becoming well-known and has been embedded, as a key notion, within all recent public sector reforms in Portugal. The reforms affecting both public and private museums in Portugal include the Framework Law on Portuguese Museums (Law 47/2004). The Law comprises 12 chapters, including chapters dealing with the general disposition and concept of museums, the purposes and functions of museums, human resource management, finance and properties, cultural heritage, and public access. Under this Law, museums are required to prepare and adopt adequate safety plans for collections and maintain descriptive lists or inventory records of collections. In keeping such lists of artefacts in collections, the Law emphasises the importance of applying modern technologies, such as computer-based information systems, in recording details of all artefacts. Notwithstanding, the existence of hand or type-written inventory records alone represents compliance with the Law.

In a recent study of public and private museums in Portugal, Matos (2007: 58) reported that only 20 per cent of collection objects were listed within inventory records. In addition, less than four per cent of museums had sufficiently detailed records of the artefacts held in their collections to enable

deep, investigative research and analysis of those items. These findings suggest that the Law has not been implemented fully, which has adverse implications for the discharge of accountability by museums. Understanding whether compliance with the Law has occurred is an essential first step in assessing the accountability of public sector organisations.

The Law does not generally promote the disclosure of information by Portuguese museums to the public. For example, there is no requirement to prepare and publish periodic financial statements, suggesting the existence of general apathy towards financial accountability in the sector. On the contrary, the Law specifically identifies the information and documents that museums may decide not to make publicly accessible. Given these findings, it seems that the government may have even inadvertently legislated for a lack of public accountability. The 33 museums under the supervision of the Ministry of Culture are required to provide certain quantitative information to the Institute of Museums and Conservation within the Ministry. This information, such as attendance numbers and staffing levels, is then only reported on an *ad hoc* basis by the Institute to the public. Summarised budget figures are also provided by the 33 museums to the Institute. However, this information is reported to the public on an aggregate basis only. For the remaining public museums in Portugal, no information is provided on a systematic basis to the public. In summary, the legislation has seemingly not resulted in the enhanced public accountability that has been offered as the underlying rationale of NPM regimes around the globe. Rather, it seems that there exists a lack of capability or intent to operationalise such reforms across the Portuguese museum sector.

Concern has been expressed that these circumstances have created a deleterious environment for Portugal's public museums. According to Arnaud (2008: 3), museums, sites and monuments have been neglected in recent years, under the supervision of government policies that appear not to be generally effective. Similarly, Serrão (2008: 1) criticised the focus by government on the marketing of monuments while, at the same time, Portugal continues to lose its heritage due to the degradation of buildings and the plundering of artefacts – often as a result of inadequate collection inventory systems and collection protection measures.

Increasingly, citizens want to know not just what museums do but also more about the societal benefits they provide from their public funding (Weil: 2002: 4). However, little is known about how Portuguese museums manage their collections so as to optimise their cultural, heritage, scientific and educational values. In Portugal there is generally no publicly available information

that informs citizens of the resources individual museums are deriving from government, what private donations they are obtaining from companies and other benefactors to pursue their purposes, what budgets they have and whether or not they are achieving financial and non-financial targets. In addition, there is a lack of information on the adequacy of management planning and control. Public museums in Portugal are not publicly assessed or ranked at all on the basis of their organisational performance.

Frequent newspaper reports relating to the disappearance and thefts of artworks and other artefacts provide the most striking evidence of apparent accountability deficits within Portugal's public museums. A recent disturbing disappearance occurred in December 2002, when some of the jewels of the former Portuguese crown disappeared during an exhibition at the Hague Museum in Holland. At the time of the disappearance, the jewels were not insured. Not only were the priceless treasures lost from the public domain, the potential for loss was not even protected while the jewels had "traveling status". In 2005, the Minister of Culture confirmed that the Portuguese state and the City Hall of Hague were finalising an agreement that will allow Portugal to receive compensation of 6.2 million for the loss (Lobo, 2005). Another example concerns a painting known as "Camões" by Júlio Pomar. In 2003 the Presidency of the Portuguese Republic requested the Ministry of Culture to provide this artwork for loan to an exhibition in Istanbul, Turkey. After an inquiry, the artwork was deemed to be lost. However, surprisingly in 2003 the canvas was found in the vault of the Belém Cultural Centre (Público, 2007). In March 2008 an inspection of the collections of the Regional Museum of Archaeology of Arganil (Museu Regional de Arqueologia de Arganil), undertaken by professionals of the Ministry of Culture, revealed that hundreds of military artefacts from the Roman period (including an altar dedicated to Ilurbeda, an indigenous divinity) had been stolen (AMV, 2008). The stolen treasures allegedly were not held securely by public officials and the loss was incurred by the citizens of Portugal and the world. Such stories indicate inadequate control of artefacts and, as a consequence, a lack of accountability in safeguarding resources entrusted to museum managers. Disturbingly, this scenario is common in Portugal.

News stories reporting on a lack of museum employees, financial difficulties and safety concerns are also common in Portugal. In March 2008, the Regional Museum of Algarve (Museu Regional do Algarve) was forced to close because the electricity bill had not been paid, due to a lack of budget resources (Rodrigues: 2008). In May of the same year the Museum of Agriculture (Museu da Agricultura) in Vila do Conde closed its doors due to a shortage of employees, again because of a lack of funding (Marques, 2008).

In July 2008 similar problems afflicted the National Museum of Wine (Museu Nacional do Vinho) in Alcobaça (Anon, 2007). In September 2008, the Director of the Museum of Chiado (Museu do Chiado) announced that since 2004 this museum has been forced to postpone important exhibitions because of insufficient budget allocations, thus compromising the ability of this institution to fulfil its role of providing important social benefits to Portuguese society (A.G., 2008). The inability to make effective use of artefacts by means of display due to inadequate funding restricts the public access to collections and curtails the enjoyment of them, thus resulting in the sub-optimal use of public resources that have been entrusted to museums for optimising their cultural, heritage, scientific and educative values.

In December 2007 a newspaper article addressed problems that were being faced by the National Museum of Natural History (Museu Nacional de História Natural) and the Lisbon University Museum of Science (Museu de Ciência da Universidade de Lisboa), both of which are supervised by the University of Lisbon (Barreto, 2007). According to the author of the article, a renowned sociologist, some installations at these museums are closed because they are unsafe. In other cases, exhibition rooms are closed for safety reasons (for example, walls are eroded or floors are threatened with collapse), while in some instances such rooms are closed because the conditions are not environmentally suitable for the conservation, preservation and exhibition of the collections. Difficulties faced by the Botanical Garden (Jardim Botânico) include a lack of gardeners and a paucity of financial resources for maintenance and other operating costs, such as paying regular water bills (Barreto, 2007). The director of Portugal's renowned Air Museum (Museu do Ar) announced in June 2007 that the building was not suitable for conserving and preserving its collections. Located near the *Tejo* River, the building is susceptible to flooding during heavy rains (L.L., 2007). Public museums which are unable to conserve and preserve their collections properly are not effectively safeguarding Portugal's heritage. In those cases, organisational management is insufficiently accountable for collection resources, thereby placing them at the risk of deterioration or other irreparable loss.

In August 2007 the Minister of Culture dismissed the director of the National Museum of Ancient Art because she criticised the management model for museums. Known as a very dynamic person, she was responsible for important exhibitions and obtained substantial financial support for the museum from Maecenas. However, not all of this funding was applied to the museum. Some of the funds raised were diverted to other public museums in the sector. This event was recognised as a political dismissal and was criticised strongly by left wing and right wing parties (Canelas, 2007).

Enabling accountability in museums

Different authors have focussed attention on ways to address instances exposing a lack of accountability of public museums. Studies of this genre tend to focus on the use of a diversity of apt performance measures to elucidate the performance of museums in keeping with organisational missions so as to make museum officials accountable for their actions and initiatives.

Weil (1994) explored the use in museums of performance indicators, financial and non-financial, as a means of assisting managers of museums to better manage their resources. In so doing, Weil presented three classificatory schemes that are intended to measure inputs, outputs and outcomes (see Jackson, 1991). Rentschler and Potter (1996a) studied diverse museums and performing arts institutions in Australia to evaluate the level of adoption of technologies. They found that technologies play an important role in areas such as administration, communication, marketing and collection management, and thereby assist managers to discharge their accountability. In a European study concerned with the accountability of the public museums of Sicily, Pignataro (2002) measured the efficiency of museums through a mathematical non-linear programming technique, known as Data Envelopment Analysis. More recently, based on interviews of museum professionals in Austria, Gstraunthaler and Piber (2007) concluded that performance measurement in museums can serve not just as an aid to management, but also be used as a marketing tool and contribute to improving future organisational performance. These authors also pointed out that performance measures can help to ameliorate internal communication problems and augment the quality of the information exchanged.

The authors cited have focussed in different ways on the importance of finding suitable ways to evaluate the performance of museums and, in the process, make them more accountable based on what they seek to achieve for society as custodians of public collections. However, perhaps the most comprehensive set of proposals advanced to the time of writing are those of Carnegie and Wolnizer (1996) developed in the context of Australian public museums under the label “EAM”, as introduced earlier. Based on the concepts of “viability” and “vitality”¹² presented by Landry (1994) in the context of the quality of life in city centres, EAM stresses the importance of “vitality” in the construction of “control systems” and “reporting mechanisms” that are intended to improve the information presented in museums’ reports. These, in turn, are depicted as underpinning the “viability” of these institutions. Public museums are complex organisations within the contested public sector, and there is no single performance measure that can be used to

discharge the accountability of their managers and elucidate the vitality and viability of the organisations they oversee. On the contrary, every museum must be analysed in order to identify the most adequate set of indicators in accordance with time-honoured organisational missions/objectives. Thus, EAM comprises not just collection inventory systems and financial and non-financial indicators to evaluate organisational performance, but also encompasses information such as activity-based costing and activity-based management, budgetary planning and cash flow management, other financial reports, and technology optimization (Carnegie and Wolnizer, 1996: 85).

The essential components of EAM may be summarised as follows:

- *Collection inventory systems* are fundamental and need to be updated periodically by museum curators as the designated custodians of artefacts and collections. Such systems are vital for planning and for discharging the accountability of museum managers because they furnish “evidence of appropriate stewardship” (Carnegie and West, 2005: 917).
- *Performance indicators* may be financial or non-financial and “effective discourses of accountability must often embrace more than financial data” (Carnegie and West, 2005: 924). The use of performance measures related primarily to inputs, outputs and outcomes is intended to assist in making assessments of the performance of management in using collections for the purposes for which they have been assembled and displayed. The use of a diverse range of indicators orientates management’s attention towards performance enhancement and their elimination of poor performance within organisational management.
- *Activity-based management, including activity-based costing*, is an important instrument for organisational management. Activity-based management (ABM) applies “activity analysis to manage resources better” (Carnegie and Wolnizer, 1996: p, 91). Activity-based costing (ABC) is a component of ABM and facilitates the tracing of costs to particular activities through the identification of cost drivers for specific activities (Cooper, 1988a, b, 1989a, b).
- *Budgetary planning and management* are fundamental in a period characterised by a scarcity of financial resources especially in circumstances where there is an abundance of competing demands for their use (Jones and Pendlebury, 1992: 68). Portuguese museums are mainly financed by public monies and infrequently by private grants. Therefore, once museums are placed under increased scrutiny by governments and citizens, budget planning and management are a fundamental requirement (Funnell and Cooper, 1998: 261) for facilitating the proper planning and control of the use of resources.
- *Cash flow and other financial reports* are additional categories of information that Carnegie and Wolnizer (1996: 92) suggest be encompassed

within EAM. In the case of museums, Carnegie and Wolnizer (1996: 92-93) favour the adoption of operating statements, statements of solvency, and statements of external transactions.

- *Technology optimization* in museums is considered by Burnett (1991: 14) to be “enormous and exciting” because it enlarges knowledge of collections. Thus, technologies can enrich visitors’ experiences, assist in overcoming staffing limitations (Rentschler and Potter, 1996b, 91-92), improve control of the collections displayed and those that are stored, play an important role in advertising campaigns through the Internet, increase interactivity between the museum and the public, and help managers to improve the performance of the museum and thus discharge their accountability. Technologies are vital for museums in order to maintain and increase their viability.

As far as can be ascertained, public museums in Portugal are generally not applying all of these components of EAM in an integrated public accountability framework. Accordingly, EAM offers a formative yet comprehensive accountability framework for public museums and offers considerable scope for making these institutions more vital and viable, thus potentially enhancing their ability to augment the vitality and viability of the city centres and other locations in which they are situated. The adoption of an accountability model of this genre in Portugal is considered to be of considerable importance in addressing many of the issues raised. More importantly, enhancing the accountability of public museums in Portugal – as EAM seeks to make possible – is also anticipated to have favourable ramifications for Portuguese economy and society.

CONCLUSION

Reflective of the nation’s rich history, Portugal’s museums are significant in terms of their number and their holdings. However, the accountability of these institutions lags behind that which is warranted by their significant cultural and historical importance. Accountability is neither a technical term nor merely rhetoric. It is not an end in itself. Rather, accountability is a means to an end. It is a means of improving the efficacy, efficiency and effectiveness of public institutions. In the case of Portuguese public museums, improving accountability through EAM or similar also offers the opportunity to enhance the performance and image of these important institutions and thereby assist in increasing the quality of life in the areas in which they are located.

Accountable museums are institutions connected with their public. They create new economic opportunities, augment social capital, attract, excite and educate

people including tourists, and enliven towns and cities. Portugal needs public museums which are publicly accountable. Engaging with the public through apt, diverse and comprehensive systems of accountability will assist in delivering the enhanced public support and visitations that are necessary to ensure Portugal's public museums are characterised by vitality and viability, with potentially favourable implications for the country's economy and society.

Enhancing accountability is not a chore, but is posited as a pathway to a brighter future for Portugal's public museums. However, this topic is under-explored in Portugal. Accordingly, future research is warranted. Researchers in Portugal are encouraged to conduct explanatory, investigative studies of the state of museum accountability in the public interest. Such studies may be aimed, for instance, at augmenting an understanding of the determinants of present day accountability regimes in public museums and at enabling enhanced systems of accountability to be devised for widespread adoption across the sector.

References

Ahrens, T. (1996), "Styles of accountability", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 2/3, pp. 139-173.

Anessi-Pessina, E. and Steccolini, I. (2005), "Evolutions and limits of New Public Management – inspired budgeting practices in Italian local governments", *Public Budgeting & Finance*, Vol. 25, No. 2, pp. 1-14.

APOM, (2003), "Documento apresentado pelo grupo de trabalho da associação de museologia ao conselho consultivo do IPM, no âmbito da elaboração da lei-quadro dos museus", *Lugar em Aberto*, No. 1, pp. 32-45.

Araújo, J.F.F.E. (2001), "Improving public service delivery: the crossroads between NPM and traditional bureaucracy", *Public Administration*, Vol. 79, No. 4, pp. 915-932.

Araújo, J.F.F.E. (2002), "NPM and the change in Portuguese central government", *International Public Management Journal*, Vol. 5, No. 3, pp. 223-236.

Arnaud, J.M. (2008), "Associação dos arqueólogos portugueses na apresentação pública da Plataforma pelo Património Cultural", Intervenção proferida no lançamento da Declaração da Plataforma pelo Património a 16 de Outubro, <http://icomos.fa.utl.pt/>, accessed 18 October 2008.

Barbosa, S.D.F. (2006), "Serviços educativos online nos museus: análise das actividades", *Dissertação de Mestrado em Educação: Área Tecnologia Educativa*, Universidade do Minho.

Boyne, G., Gould-Williams, J., Law, J. and Walker, R. (2002), "Plans, performance information and accountability: the case of best value", *Public Administration*, Vol. 80, No. 4, pp. 691-710.

Brigola, J. C. (2003), *Coleções, gabinetes e museus em Portugal no século xviii*, Fundação Calouste Gulbenkian e Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Lisboa.

Burnett, J. (1991), "Collections, information and computers in the national museums of Scotland", *Proceedings of the Society of Antiquaries of Scotland*, Vol. 121, pp. 5-16.

Cairo, H. (2006), "Portugal is not a small country: maps and propaganda in the Salazar regime", *Geopolitics*, Vol. 11, No. 3, pp. 367-395.

Campos, A.M. (1988), "Public services accountability in Brazil: the missing concept", in J. G. Jabbara and O. P. Dwivedi (Eds.), *Public services accountability; a comparative perspective*, Kumarian, West Hartford, pp. 201-213.

Carnegie, G.D. and West, B.P. (2005), "Making accounting accountable in the public sector", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 7, pp. 905-928.

Carnegie, G.D. and Wolnizer, P.W. (1996), "Enabling accountability in museums", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 5, pp. 84-99.

Carvalho, J., Fernandes, M., Camões, P. and Jorge, S. (2006a), *Anuário financeiro dos municípios Portugueses 2005*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (Ed.), Lisboa.

Carvalho, J., Fernandes, M.; Lambert, V.; and Lapsley, I. (2006b), "Measuring fire service performance: a comparative study", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 19, No. 2, pp. 165-179.

Cavalluzzo, K.S. and Ittner, C.D. (2004), "Implementing performance measurement innovations: evidence from government", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 3/4, pp. 243-67.

Cooper, R. (1988a), "The rise of activity-based costing – part one: what is an activity-based cost system?" *Journal of Cost Management*, summer, pp. 45-54.

Cooper, R. (1988b), "The rise of activity-based costing – part two: when do I need an activity-based cost system?" *Journal of Cost Management*, fall, pp. 41-48.

Cooper, R. (1989a), "The rise of activity-based costing-part three: How many cost drivers do you need, and how do you select them?" *Journal of Cost Management*, winter, pp. 34-46.

Cooper, R. (1989b), "The rise of activity-based costing - part four: what do activity-based cost systems look like?" *Journal of Cost Management*, spring, pp. 38-49.

Corbett, D. (1996), *Australian public sector management*, second edition, Allen & Unwin, St. Leonards, NSW.

Corte-Real, I. (2008), "Public management reform in Portugal: successes and failures", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 21, No. 2, pp. 205-229.

Coy, D. and Dixon, K. (2004), "The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports", *British Accounting Review*, Vol. 34, No. 1, pp. 79-106.

Coy, D. and Pratt, M. (1998), "An insight into accountability and politics in universities: a case study", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, No. 5, pp. 540-561.

Cusack, I. (2005), "Tiny transmitters of nationalist and colonial ideology: the postage stamps of Portugal and its empire", *Nations and Nationalism*, Vol. 11, No. 4, pp. 591-612.

Day, P. and Klein, R. (1987), *Accountabilities: five public services*, Tavistock Publications, London.

Dubnick, M. (1998), "Clarifying accountability and ethical theory framework", in C. Sampford and N. Preston with C-A Bois (Eds.), *Public sector ethics: finding and implementing values*, Federation Press, Annandale, NSW, pp. 68-81.

Ferreira, A.R. (1796), "Relação das Pessoas occupadas no Real Gabinete de Historia Natural, e Jardim Botânico. Seus Nomes, Empregos, Ordenados, ou Jornaes que vencem, e Repartições por onde os vencem. Tudo como nella se declara", *Arquivo Histórico do Museu Bocage*, ARF - 24.

Funnell, W. and Cooper, K. (1998), *Public sector accounting and accountability in Australia*, UNSW Press, Sydney.

Goddard, A. (2004), "Budgetary practices and accountability habitus: a grounded theory", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17, No. 4, pp. 543-577.

Goddard, A. and Assad, M.J. (2006), "Accounting and navigating legitimacy in Tanzanian NGOs", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 19, No. 3, pp. 377-404.

Gray, A. and Jenkins, B. (1993), "Codes of accountability in the New Public Sector", *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 6, No. 3, pp. 52-67.

Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996), *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall Europe Hemel Hempstead.

Gstraunthaler, T. and Piber, M. (2007), "Performance measurement and accounting: museums in Austria", *Museum Management and Curatorship*, Vol. 22, No. 4, pp. 361-375.

Guerreiro, A. (2007), "Gestão de museus em Portugal. Dos modelos à autonomia", *V Jornadas do ICOM_Portugal*, Porto, <http://www.icom-portugal.org/conteudo.aspx?args=80,default,6>, accessed 7 April 2009.

Henriques, J.A. (1876), *O jardim botânico da universidade de Coimbra*, Imprensa da Universidade, Coimbra.

IPM, (2000), *Rede portuguesa de museus: documento programático*, Instituto Português de Museus/Estrutura de Projecto Rede Portuguesa de Museus.

Jackson, P.M. (1991), "Performance indicators: promises and pitfalls", in Pearce, S. (Ed.), *Museum Economics and the Community*, The Athlone Press, London, pp. 41-64.

Johnston, J.C. and Romzek, B.S. (1999), "Contracting and accountability in state Medicaid reform: rhetoric, theories, and reality", *Public Administration Review*, Vol. 59, No. 5, pp. 383-399.

Jones, R. and Pendlebury, M. (1992), *Public sector accounting*, third edition, Pitman, London.

Landry, C. (1994), "Measuring the viability and vitality of city centres", in Mercer, C. (Ed.), *Urban and Regional Quality of Life Indicators*, Institute of Cultural Policy Studies, Griffith University, Brisbane, pp. 13-32.

Lane, J.-E. (1997), "Public sector reform in the Nordic countries", in J.-E. (Ed.), *Public Sector Reform: Rationale, Trends and Problems*, Sage, London, pp. 188-208.

Lerner, J. and Tetlock, P. (1999), "Accounting for the effects of accountability", *Psychological Bulletin*, Vol. 125, No. 2, pp. 155-275.

Lindkvist, L. and Llewellyn, S. (2003), "Accountability, responsibility and organization", *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 19, No. 2, pp. 251-273.

Lira, S. (2002a), "Museums and Temporary Exhibitions as means of propaganda: the Portuguese case during the Estado Novo", PhD Thesis, Leicester University.

Lira, S. (2002b), "New museological concepts in Portugal during the 1960s", *Museological Review*, No. 8, pp. 99-104.

Lusa, A. (2008), "Dificuldades financeiras provocaram atrasos nas programações-Director IMC", <http://tv1.rtp.pt/noticias/?article=165090&visual=3&layout=10>, accessed 7 April 2009.

Maia, M.H. (1997), "Património e Restauro no Século XVIII Português", *Cadernos ESAP*, No. 2-3, pp. 103-115.

Matos, A. (2007), "Os sistemas de informação na gestão de colecções museológicas: Contribuições para a certificação de museus", *Dissertação de Mestrado*, Faculdade de Letras, Universidade do Porto.

Mendes, J.M.A. (2003), "Educação e museus: novas correntes", conferência proferida no Museu Monográfico de Conimbriga no dia 10 de Junho, integrada nas comemorações do aniversário da respectiva fundação, <http://www.conimbriga.pt/conimbriga/Conimbriga/2003/7/1058873700/conferencia.pdf>, accessed 7 April 2009.

Moutinho, M.C. (2001), "O ensino da museologia no contexto de mudança social na Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias", http://tercud.ulusofona.pt/Publicacoes/2001/MoutinhoM_text.pdf, accessed 7 April 2009.

Mulgan, R. (2000), "'Accountability': an ever-expanding concept?", *Public Administration*, Vol. 78, No. 3, pp. 555-573.

Normanton, E.L. (1971), "Public accountability and audit: a reconnaissance", in Smith and Hague (Eds.), *The Dilemma of accountability in Modern Government: independence versus control*, Macmillan, London, pp. 311-345.

Notaro, A. (2000), "Exhibiting the new mussolinian city: memories of empire in the world exhibition of Rome (EUR)", *GeoJournal*, Vol. 51, No. 1-2, pp. 15-22.

Oakes, L.S. and Young, J.J. (2008), "Accountability re-examined: evidence from Hull House", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 21 No. 6, pp. 765-790.

O'Dwyer, B. and Unerman, J. (2007), "From functional to social accountability: transforming the accountability relationship between funders and non-governmental development organisations", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 20, No. 3, pp. 446-471.

Olson, O., Guthrie, J. and Humphrey, C. (1998), *Global Warning - Debating International Developments in New Public Financial Management*, Bergen, Norway: Cappelen Akademisk Forlag.

Parker, L. and Gould, G. (1999), "Changing public sector accountability: critiquing new directions", *Accounting Forum*, Vol. 23, No. 2, pp. 109-135.

Parker, L.D. (1996), "Broad scope accountability: the reporting priority", *Australian Accounting Review*, Vol. 6, No. 1, March, pp. 3-15.

Patton, J.M. (1992), "Accountability and governmental financial reporting", *Financial Accountability and Management*, Vol. 8, No. 3, pp. 165-80.

Pignataro, G. (2002), "Measuring the efficiency of museums in Sicily", in I. Rizzo and R. Towse (Eds.), *The Economics of Heritage: A Study in the Political Economy of Culture in Sicily*, Cheltenham, UK and Northampton, MA, USA: Edward Elgar, pp. 65-78.

Rentschler, R. and Potter, B. (1996a), "Accountability versus artistic development: The case for non-profit museums and performing arts organizations", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 5, pp. 100-113.

Rentschler, R. and Potter, B. (1996b), "Accountability, the arts and access: the uses and benefits of technology", *Culture and Policy*, Vol. 7, No. 3, pp. 81-97.

Roberts, J. (1991), "The possibilities of accountability", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 4, pp. 355-368.

Roberts, J. and Scapens, R. (1985), "Accounting systems and systems of accountability - understanding accounting practices in their organisational contexts", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, pp. 443-456.

Romzek, B.S. and Dubnick, M. (1987), "Accountability in the public sector: lessons from the Challenger tragedy", *Public Administration Review*, Vol. 47, No. 3, pp. 227-238.

Roque, M.I.R. (1990), “A comunicação no museu”, Dissertação final do curso de Pós Graduação em Museologia e Património Artístico, Universidade Lusíada de Lisboa.

Rubin, I. (1996), “Budgeting for accountability: municipal budgeting for the 1990s”, *Public Budgeting & Finance*, Vol. 16, No. 2, pp. 112-132.

Scott, C. (2000), “Accountability in the regulatory state”, *Journal of Law and Society*, Vol. 27, No. 1, pp. 38-60.

Serrão, V. (2008), “O património artístico como mais valia estratégica”, Intervenção proferida no lançamento da Declaração da Plataforma pelo Património a 16 de Outubro, <http://icomos.fa.utl.pt/documentos/VseraoPatrimonioCulturalPortugues.pdf>, accessed 7 April 2009.

Sinclair, A. (1995), “The chameleon of accountability: forms and disclosures”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2/3, pp. 219-237.

Steccolini, I. (2004), “Is the annual report an accountability medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 3, pp. 327-350.

Stone, M. (1993), “Staging fascism: The exhibition of the fascist revolution”, *Journal of Contemporary History*, Vol. 28, No. 2, pp. 215-243.

Teixeira, M.B. (1985), “Os primeiros museus criados em Portugal”, *Bibliotecas, Arquivos e Museus*, Vol. 1, No. 1, pp. 185-239.

Thomas, P.G. (1998), “The Changing Nature of Accountability” in B.G. Peters and D.J. Savoie (Eds.) *Taking stock: assessing public sector reforms*, McGill-Queens University Press, Montreal and Kingston, pp. 348-393.

Unerman, J. and O’Dwyer, B. (2006), “On James Bond and NGO Accountability”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 19, No. 3, pp. 305-318.

Weil, S.E. (1994), “Performance indicators for museums: progress report from Wintergreen”, *Journal of Arts Management, Law and Society*, Vol. 23, No. 4, pp. 341-351.

Weil, S.E. (2002), “Organization-wide quality” in, Weil, S.E. (Ed.) *Making Museums Matter*, Smithsonian Institution, Washington, pp. 3-23.

Newspapers

A.G. (2008), “Museus: Exposições importantes estão a ser adiadas há três e quatro anos por falta de verbas - Director do Museu do Chiado”, *Jornal Público*, 4 de Setembro.

Amaro, J.B. (2008), “Obras de arte roubadas à venda na Internet”, *Jornal Público*, 25 de Maio.

AMV, (2008), “Arganil: Peças do período romano desapareceram do acervo do Museu Regional de Arqueologia”, *Jornal de Notícias*, 1 de Março.

Anon, (2007), “Museu do Vinho encerra e levanta coro de críticas”, *Jornal de Notícias*, 17 de Julho.

Barreto, A. (2007), “No centro da cidade, um tesouro...”, *Jornal Público*, 2 Dezembro.

Canelas, L. (2007), “Dalila Rodrigues: Se tivesse ficado calada teria continuado a ser directora”, *Jornal Público*, 3 de Agosto.

L.L. (2007), “FAP director do museu do Ar gostaria de ter novas instalações em 2009”, *Jornal de Notícias*, 22 de Junho.

Lobo, P. (2005), “Portugal indemnizado pelo roubo das jóias” *Diário de Notícias*, 2 de Janeiro.

Marques, A. (2008), “Museu Agrícola fechado por falta de pessoal”, *Jornal de Notícias*, 14 de Maio.

Público, J. (2007), “CCB encontra no seu acervo o quadro de Júlio Pomar desaparecido desde 2003”, *Jornal Público*, 14 de Setembro.

Rodrigues, M. (2008), “EDP corta luz a museu por falta de pagamento”, *Jornal de Notícias*, 19 de Março.

Silva, R., Rossa, W., Aguiar, J., and Torres, C. (2008), “Reformar a Reforma da Gestão do Património Imóvel. Lacuna, sobreposições, conflitos, confusão, desperdícios e abandono!”, *Jornal Público*, 24 de Abril.

Archive of Soares dos Reis National Museum

Letter from the Director of National Museum of Ancient Art to the organisers of the “Portuguese World Exhibition” on 20 April 1940.

Letter from the Director of National Museum of Ancient Art to the government on 9 December 1948.

Legislation

Law of 19 November 1910.

Decree 46758, 18 December 1965.

Law 47/2004, “Lei Quadro dos Museus Portugueses”, *Diário da República*, I Série A No.195, 19 August.

Royal Decree 27 May 1795.

Website

Statistics Portugal, <http://www.ine.pt>, accessed 7 April 2009.

-
- ¹ Today there are two distinct institutions, the National Museum of Natural History (Museu Nacional de História Natural) and the Botanical Garden (Jardim Botânico).
- ² Sebastião de Carvalho e Melo was granted the title of Marquis of Pombal in 1769.
- ³ Quotations from non-English sources have been translated to English by the first-named author.
- ⁴ This segmentation of the history of museums in Portugal into five discrete periods for the purpose of this study was partly informed by Teixeira (1985), who previously identified three periods in the history of Portuguese museology.
- ⁵ Today, the University of Coimbra remains the site of the collections of this institution, which is now known as the Museum of Science, the Museum of Zoology and the Botanical Garden.
- ⁶ In 1839, six years after its founding, supervision of this museum passed to the Faculty of Fine Arts of Porto at the University of Porto. In 1911 it became a National Museum and its name was changed to Soares dos Reis National Museum.
- ⁷ The “Portuguese World Exhibition” was staged in Lisbon from June to December 1940.
- ⁸ As revealed on the website of ICOM-Portugal, the Portuguese National Committee affiliated with ICOM has existed since the beginning of the 1950s (<http://www.icom-portugal.org/conteudo.aspx?args=104,historia,3>, accessed 7 April 2009).
- ⁹ Decree 46758, 18 December 1965.
- ¹⁰ Law 47/2004 19 August.
- ¹¹ According to the PMN: “Membership to the PMN is continuous, providing training and educational opportunities, and is open to all kinds of museums, regardless of their governing body, the scope of their subject area, collections and territorial boundaries. Membership to the PMN is voluntary, based on the same principles upon which the concept of the PMN stands and upon a series of issues underlying the very notion of museum. On this basis, there should be an equal undertaking and commitment by all members to the principles and objectives of the PMN itself, accompanied by the data necessary to ensure the existence of minimum standards of the respective museum, taking into account the scope of the concept referred to above. The range of issues that need to be addressed in this process are, therefore, based on the very concept of what constitutes a museum. A concept which must be able to accommodate different scales or sizes, and reflect the diversity of Portuguese museology. In appraising membership applications the main objective will be to ensure that the institutions that become part of the PMN correspond to ICOM’s definition of a museum, adopted by the PMN. Or rather, that they essentially reflect and fulfil the functions of a museum and that they carry out their respective social role” (<http://www.rpmuseus-pt.org/Uk/html/index2.html>).
- ¹² Landry (1994: 14) depicts vitality as involving four features: *levels of activity* – things going on; *levels of use* – participation; *levels of interaction, communication, transaction and exchange* – the relation between people and activities and the establishment of critical mass; and, *level of representation* – how activity, use and interaction are projected to, and discussed, in the outside world. The concept of viability is “concerned with long term self-sufficient, sustainability, adaptability, flexibility, the capacity to change, self-regeneration, responsibility and security”.

Análisis de la información medioambiental divulgada en grandes empresas que operan en Portugal: período 2002-2004

Sónia Maria da Silva Monteiro

Escola Superior de Gestão - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
smonteiro@ipca.pt

Beatriz Aibar Guzmán

Departamento de Economia Financeira e Contabilidade
Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais
Universidade de Santiago de Compostela
efbea@usc.es

(Recebido em 11 de Junho de 2008; Aceite em 6 de Fevereiro de 2009)

Resumen

En Portugal, la ausencia de requerimientos obligatorios de divulgación de información medioambiental ha dificultado la comparabilidad y fiabilidad de la información divulgada voluntariamente. En consecuencia, siguiendo la Recomendación de la Comisión Europea, el gobierno portugués aprobó en 2002 la primera norma sobre reconocimiento, medición y divulgación de cuestiones medioambientales en los informes anuales de las empresas: la Directriz Contable n.º 29 – Materias Medioambientales. El objetivo de este trabajo es determinar el grado en que una muestra de grandes empresas que operan en Portugal ha divulgado información medioambiental en sus informes anuales durante el período 2002-04 utilizando la técnica de análisis de contenido. Los resultados indican que hubo un incremento en el número de empresas que divulgaban información medioambiental, si bien dicha información era fundamentalmente narrativa. Además, hemos observado que las empresas que más divulgaron información medioambiental fueron las pertenecientes al sector de Celulosa y papel. Nuestros resultados son consistentes con otros estudios basados en la Teoría de la Legitimidad, en los que se comprueba que empresas con mayor visibilidad pública, por su mayor impacto sobre el medioambiente, tienden a presentar un mayor grado de información medioambiental por razones de legitimación ante la sociedad.

Palabras clave: divulgación medioambiental; Análisis de contenido; Informe anual.

ENVIRONMENTAL REPORTING ANALYSIS OF LARGE COMPANIES OPERATING IN PORTUGAL: 2002 - 2004

Abstract

The lack of mandatory requirements on environmental reporting in Portugal has hindered the comparability and reliability of the environmental information voluntarily disclosed. Therefore, following the European Commission Recommendation, in 2002 the Portuguese government approved its first accounting standard on recognition, measurement and disclosure of environmental matters in companies' annual reports: the *Accounting Standard 29: Environmental Matters*. The aim of this paper is to determine the extent to which a sample of large companies operating in Portugal disclosed environmental information in their annual reports during the period 2002-04 by using the content analysis technique. The findings suggest that there was an increase in the number of companies reporting environmental information, although this information fundamentally had narrative character. Additionally, we have found that companies belonging to the pulp and paper industry had the highest environmental disclosure level. Our findings seem to be consistent with legitimacy theories studies, in which industries with high visibility, due to their major environmental impact, are more likely to provide a high level of environmental information due to legitimacy reasons.

Keywords: Environmental Reporting; Content Analysis; Annual Report.

1. INTRODUCCIÓN

La integración de las cuestiones medioambientales en el ámbito de la estrategia y gestión empresarial, así como el interés de las empresas en hacer visible su compromiso con el medio ambiente, han motivado el surgimiento de nuevas necesidades informativas por parte de los distintos *stakeholders*, cuya satisfacción requiere que se modifiquen los sistemas de información tradicionales de las empresas a fin de generar información medioambiental adecuada y oportuna para sus procesos de toma de decisiones (Birkin y Woodward, 1997). Asimismo, el contenido y formato de los informes elaborados por dichos sistemas también deberán adaptarse, ya sea incorporando las nuevas variables informativas en los informes tradicionales (por ejemplo, en el informe anual) o bien mediante la elaboración de informes *ad hoc*, tales como los informes medioambientales y/o de sostenibilidad.

En este contexto, Larrinaga *et al.* (2002) realizan una distinción entre la Contabilidad Financiera Medioambiental y el *Reporting* Medioambiental. Así, la primera se refiere a la parte del sistema contable que tiene como objetivo la divulgación de información sobre el impacto financiero de los aspectos medioambientales a través del informe anual; mientras que definen el *Reporting* Medioambiental como aquella información de carácter medioambiental (principalmente no financiera) proporcionada por la empresa, pero que no forma parte de los estados financieros auditados, ni de la información financiera voluntaria recogida en los mismos. Se trata de información sobre la situación y el desempeño de la organización en cuestiones medioambientales que se presenta en un informe separado y se distingue claramente de los estados elaborados por la Contabilidad tradicional.

A pesar del creciente interés de las empresas en elaborar y presentar información medioambiental, la escasa legislación existente con respecto a esta materia dificulta la comparabilidad de la información que, voluntariamente, está siendo divulgada (Archel Domench *et al.*, 2002). De este modo, en los últimos años hemos asistido a un elevado esfuerzo por parte de los distintos organismos de cara a regular el tratamiento contable y la divulgación de las cuestiones medioambientales por parte de las empresas. Así, en el contexto europeo es destacable la Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas (CCE, 2001) relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales de las sociedades de la Unión Europea. Con respecto a Portugal, con el fin de adoptar dicha Recomendación, se ha aprobado en 2002 la Directriz Contable (DC) n.º 29 – Materias Medioambientales que hace obligatoria la divulgación de información medioambiental en el Informe Anual de las entidades abarcadas por el Plan Oficial de Contabilidad¹.

A tenor de lo expuesto, tomando como base la perspectiva general de la Teoría de la Legitimidad, nuestro trabajo tiene como objetivo el análisis de contenido de la información medioambiental divulgada en los informes anuales en el período 2002-2004 de un conjunto de grandes empresas que operan en Portugal a fin de conocer el tipo y grado de información divulgada y su evolución a lo largo del período considerado. Así, en la primera parte del trabajo se analiza el marco teórico que fundamenta la realización de nuestro estudio. En la segunda parte se presenta la muestra seleccionada y se explica la metodología de investigación adoptada. La tercera parte se dedica al análisis y discusión de los resultados obtenidos. El trabajo finaliza con las principales conclusiones de nuestro estudio, sugiriendo algunas pautas de investigación en el futuro.

2. MARCO TEÓRICO Y ESTUDIOS PRÉVIOS

La divulgación de información de carácter medioambiental por parte de las empresas no sólo ha despertado el interés de los distintos organismos reguladores y de los *stakeholders* a lo largo de las últimas décadas, sino también el de los investigadores en el campo de la Contabilidad Social y Medioambiental.

El estudio de las prácticas de contabilidad medioambiental en el sector privado ha sido ampliamente analizado a lo largo de la última década desde un punto de vista empírico. Autores como Gray *et al.* (1995a), Gray (2002), Mathews (1997, 2003 y 2004) y Berthelot *et al.* (2003) y Parker (2005) presentan una revisión de la investigación teórica y empírica de contabilidad social y medioambiental, disponiendo cada uno de ellos de una estructura propia para organizar los estudios existentes.

La línea de investigación empírica más desarrollada hasta el momento, denominada “Environmental reporting”, se ha centrado en la divulgación de información de carácter medioambiental en los informes anuales y otros documentos elaborados por las empresas (Gamble *et al.*, 1995; Deegan y Rankin, 1996; Cormier y Magnan, 1999; Moneva y Llena, 1996 y 2000; Cormier y Gordon, 2001; Larrinaga *et al.*, 2002; Carvalho y Monteiro, 2002; O’Dwyer, 2003; Walden y Stagliano, 2004; Cowan y Gadenne, 2005; Rodrigues *et al.*, 2005, Monteiro y Aibar, 2005; Branco y Rodrigues, 2005 y 2008; Llena *et al.*, 2007; Branco *et al.*, 2008). Los trabajos elaborados dentro de esta línea de investigación utilizando en la mayoría de los casos como metodología de investigación el análisis de contenido de los documentos publicados.

Por regla general, estos estudios tienden a limitar su ámbito de aplicación a una muestra de empresas de un determinado país, pudiendo tratarse de grandes empresas; empresas cotizadas; empresas pertenecientes a sectores considerados más contaminantes; empresas certificadas por la ISO 14001, etc. En nuestro estudio nos proponemos centrar en una muestra de grandes empresas portuguesas que pertenecen a los sectores potencialmente más contaminantes, a fin de realizar un estudio longitudinal de sus prácticas de divulgación medioambiental, en concreto en lo que respecta al tipo de información divulgada y su localización en los documentos de divulgación externa.

Nuestro estudio está centrado en la información medioambiental generada en la empresa para ser divulgada al exterior, con el objetivo de satisfacer las necesidades/demandas informativas de los diferentes usuarios o bien con la intención de proporcionar una imagen de empresa medioambientalmente responsable. A este respecto, dado que los estudios sobre divulgación de información de carácter medioambiental por parte de las empresas presentan una variación significativa a lo largo del tiempo (Gray *et al.*, 1995a; Deegan y Gordon, 1996; Hackston y Milne, 1996, Patten, 2002), no consideramos sorprendente la utilización de varias teorías alternativas para analizar la divulgación de información social y medioambiental. Así, muchos autores han recurrido a las teorías socio-políticas (Economía Política, Teoría de la Legitimidad y Teoría de los *Stakeholders*) para intentar explicar la creciente divulgación de este tipo información.

Son pocos los estudios desarrollados bajo los argumentos de la Teoría de la Economía Política (Guthrie y Parker, 1990; Williams, 1999), los cuales consideran que las empresas divulgan información social y medioambiental como respuesta a las presiones sociales y políticas y al tipo de sistema económico en el que operan. La mayor parte de los estudios realizados sobre divulgación social y medioambiental toman como referencia los postulados de la Teoría de los *Stakeholders* (Roberts, 1992; Tilt, 1994; Moneva y Llena, 1996 y 2000) y la Teoría de la Legitimidad (Patten, 1992; Deegan y Gordon, 1996; Deegan y Rankin, 1996; Brown y Deegan, 1998; Neu *et al.*, 1998; Wilmshurt y Frost, 2000; O'Donovan, 2002; Cormier y Gordon, 2001; Deegan *et al.*, 2002; Milne y Patten, 2002; O'Dwyer, 2003; Ahmad y Sulaiman, 2004; Patten y Crampton, 2004; Patten, 2005; Branco y Rodrigues, 2005 y 2008; Branco *et al.*, 2008). Dichas teorías son, por veces, y a pesar de sus diferencias, presentadas como complementares (Gray *et al.*, 1995a), y ambas son consideradas por O'Donovan (2002) como "teorías sociales", basadas

en el concepto de contrato social. La principal distinción entre estas teorías hace referencia a la perspectiva desde la cual son contempladas y verificadas. Así, mientras que la Teoría de los *Stakeholders* estudia quiénes son los destinatarios de la información social y medioambiental divulgada por las empresas, la Teoría de la Legitimidad se centra en el tipo de información divulgada y en el mensaje que la empresa pretende transmitir.

La Teoría de la Legitimidad es una extensión de la Teoría de los *Stakeholders* (Gray *et al.*, 1996). De acuerdo con Suchman (1995: 574), el concepto de legitimidad utilizado en esta teoría *“es la percepción o asunción generalizada de que las acciones de una entidad son deseables o apropiadas en el seno de un sistema de normas, valores, creencias y definiciones elaboradas socialmente”*. En consecuencia, una organización obtiene legitimidad cuando existe una congruencia entre los valores y reglas establecidos y aceptados por la sociedad y los que son seguidos por la organización y reflejados en sus actividades (Deegan *et al.*, 2002), produciéndose la quiebra del contrato social cuando ello deja de suceder. Sin embargo, esta teoría no explica cómo se logra dicha congruencia ni cómo se desarrollan las acciones para conseguirla (Chen y Roberts, 2005).

La Teoría de la Legitimidad investiga la reacción de la empresa ante lo que la sociedad espera de ella: en este caso, una actitud social y medioambientalmente responsable. En este sentido, entre las teorías sociales, es la que goza de mayor aceptación en el mundo académico (Archel Domench y Lizarraga Dallo, 2001; Eugénio, 2006), constituyendo el marco teórico utilizado en numerosos estudios realizados en el área de la Contabilidad Social y Medioambiental, para explicar las razones que llevan a los gestores a divulgar voluntariamente este tipo de información (Deegan y Rankin, 1996; Deegan *et al.*, 2002; Mobus, 2005)². Existe consenso en la literatura (Gray *et al.*, 1995b; Archel Domench y Lizarraga Dallo, 2001; Deegan *et al.*, 2002) de que el Informe Anual es una de las vías que las empresas utilizan para presentarse ante la comunidad como social y medioambientalmente responsables e, de este modo, legitimarse ante la sociedad. Así, los estudios realizados plantean que la dirección tiende a reaccionar con un incremento de la divulgación de información medioambiental cuando percibe que la legitimidad de la organización se ve amenazada por las preocupaciones del público con respecto a las repercusiones medioambientales de la actividad empresarial (Patten, 1992; Deegan y Gordon, 1996; Deegan y Rankin, 1996; Brown y Deegan, 1998; Wilmshurt y Frost,

2000; O'Donovan, 2002; Cormier y Gordon, 2001; Deegan *et al.*, 2002; Ahmad y Sulaiman, 2004; Branco *et al.*, 2008).

Según O'Donovan (2002), ante determinados hechos que pueden cuestionar su legitimidad (por regla general, publicados en los medios de comunicación), una empresa puede responder con un incremento de la divulgación de información social y medioambiental, con la finalidad de intentar cambiar las percepciones que la sociedad, pueda tener acerca de su actividad. En este caso, nos encontramos ante una estrategia defensiva de divulgación medioambiental. Sin embargo, otras veces las empresas pueden, simplemente, responder a las normas y valores de la sociedad adoptando una estrategia más ofensiva con la que pretenden reafirmar su compromiso con dichos valores y normas.

Si bien algunos autores (Patten, 1992; Deegan y Rankin, 1996; Warsame *et al.*, 2002) ponen el énfasis en el intento de las empresas de legitimarse ante la sociedad a raíz de incidentes o amenazas que afectan al medio ambiente o de eventos que atentan contra su credibilidad, la mayoría de los estudios utilizan la Teoría de la Legitimidad desde una perspectiva más general que, de acuerdo con Gray *et al.* (1996), se centra en la primacía otorgada por la mayoría de las entidades a la información positiva sobre su actuación social y medioambiental, en detrimento de la información negativa, con el propósito principal de transmitir una imagen de empresa "amiga del medio ambiente" y, de esta forma, ser más aceptada por la sociedad.

Así, tomando como base la perspectiva general de la Teoría de la Legitimidad, nuestro estudio pretende añadir datos empíricos sobre la realidad empresarial portuguesa en materia de divulgación medioambiental, contribuyendo para la escasa investigación empírica realizada en Portugal sobre divulgación de información medioambiental (que se encuentra limitada a un reducido número de estudios, entre los cuales destacan los trabajos de Sampaio y Leitão, 2004; Branco, 2004; Ferreira, 2005; Sarmiento *et al.*, 2005; Carvalho y Monteiro, 2002; Rodrigues *et al.*, 2005; Monteiro y Guzmán, 2005; Branco y Rodrigues, 2005 y 2008; Branco *et al.*, 2008;). Considerando que nuestro estudio está centrado en empresas con una elevada visibilidad pública (es decir, grandes empresas potencialmente contaminantes), es de esperar, de acuerdo con la Teoría de la Legitimidad, que este tipo de empresas tengan una mayor preocupación por mejorar su imagen mediante un incremento de divulgación de información que refleja su responsabilidad medioambiental (Branco y Rodrigues, 2005 y 2008).

3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Selección y caracterización de la muestra

Para la realización de nuestro estudio hemos seleccionado una población representativa del conjunto de empresas que operan en Portugal que tuviera en cuenta los siguientes criterios: el tamaño y la pertenencia a sectores con mayor interacción con el medio ambiente³, dado que:

- diversos estudios han demostrado que el tamaño de la empresa es un factor relevante en la divulgación de información medioambiental (Patten, 1991 y 1992; Deegan y Gordon, 1996; Hackston y Milne, 1996; Choi, 1999; Gray *et al.*, 2001; Archel Domench, 2003; Freedman and Jaggi, 2005; Gao *et al.*, 2005; Brammer and Pavelin, 2008). De acuerdo con algunos autores (Patten, 1992 y 2002; Deegan y Gordon, 1996; Branco y Rodrigues, 2005 y 2008), las grandes empresas están más expuestas a la opinión pública y, por lo tanto, están sometidas a una mayor presión del público para que divulguen más información, incluida la de carácter medioambiental. Además, en comparación con las empresas de pequeña dimensión, disponen de mayores recursos (financieros, técnicos y humanos) para realizar dicha divulgación. Por otro lado, Wong y Fryxell (2004) argumentan que las grandes empresas están cada vez más preocupadas por crear y mantener una buena reputación, por lo que consideran que la comunicación de información acerca de su actuación medioambiental es una forma de legitimarse;
- las empresas que pertenecen a sectores considerados con mayor incidencia sobre el medio ambiente están sometidas a una creciente normalización de carácter medioambiental, por lo que, en principio, serán las que atribuyan una mayor importancia al área medioambiental y, por consiguiente, presenten una mayor tendencia a elaborar y divulgar información medioambiental más completa, en comparación con las empresas menos sensibles a las cuestiones medioambientales a fin de mejorar su imagen pública. (Roberts, 1992; Niskala y Pretes, 1995; Hackston y Milne, 1996; Deegan y Gordon, 1996; Moneva y Llena, 1996 y 2000; García-Ayuso y Larinaga, 2003; Campbell, 2003; Gao *et al.*, 2005; Cho and Patten, 2007; Brammer and Pavelin, 2008).

De este modo, se ha tenido en cuenta el *ranking* de las 500 mayores empresas que operan en Portugal, clasificadas de acuerdo con su volumen de ventas, publicado en la edición especial de la “Revista Exame” (septiembre/2004), de las cuales se han seleccionado las empresas pertenecientes a los sectores considerados con mayor incidencia sobre el medio ambiente (cuadro 1), lo que supone un total de 162 empresas. Se ha solicitado a di-

chas empresas los Informes Anuales de los años 2002 a 2004. Asimismo, se han obtenido los Informes Anuales de 109 empresas correspondientes a los 3 ejercicios, lo que representa un 67,3% de nuestra población de partida, valor que supera la media obtenida en otros estudios de esta naturaleza (Moneva y Llena, 2000; Archel Domench y Lizarraga Dallo, 2001; Archel Domench, 2003).

El cuadro 1 recoge la distribución sectorial del número de empresas de la población y de la muestra, así como la proporción de las empresas que componen la muestra en relación a la población, siendo posible constatar que, aunque existe una gran diversidad sectorial entre las 109 empresas objeto de estudio, los sectores de Metalmecánica y Metalurgia de Base, Agricultura y Agro-industria son los que presentan un mayor porcentaje en relación a la muestra (18,3%), mientras que el sector del Agua, electricidad y gas es el más representativo de nuestra población (100%).

Cuadro 1

Distribución del n.º de empresas de la población y muestra por sector de actividad

Sector de actividad	N.º empresas (población)	%	N.º empresas (muestra)	%	% muestra en la población
Agricultura y agro-industria	30	18,5%	20	18,3%	66,7%
Agua, electricidad y gas	11	6,8%	11	10,1%	100%
Celulosa y papel	7	4,3%	5	4,6%	71,4%
Madera, corcho y muebles	7	4,3%	4	3,7%	57,1%
Material eléctrico y de precisión	14	8,6%	12	11,0%	85,7%
Metalmecánica y metalurgia de base	32	19,8%	20	18,3%	62,5%
Minerales metálicos y no metálicos	13	8,0%	9	8,3%	69,2%
Químico	32	19,8%	19	17,4%	59,4%
Textiles, vestuario y cuero	16	9,9%	9	8,3%	56,3%
Total	162	100%	109	100%	67,3%

En términos de caracterización de la muestra debe destacarse que:

- la mayor parte de las empresas se sitúan en la región de Lisboa y Valle del Tejo (35,8%), y, en segundo término, en la región Norte (31,2%);
- sólo 8 empresas (lo que corresponde a un 7,3% de la muestra) están cotizadas en el mercado de cotizaciones oficiales de Euronext Lisboa⁴;
- 40 empresas (un 36,7% de la muestra) poseen certificación medioambiental: la totalidad de ellas tiene la Certificación ISO 14001 y en 6 empresas coexisten ambas certificaciones, ISO 14001 y EMAS;
- en la mayoría de las empresas el control accionarial es privado (59,6%), anteponiéndose al control extranjero (32,1%) con un total de 35 empresas con matrices no residentes en Portugal, la gran mayoría de las cuales tienen sus países de origen en la Unión Europea.

3.2. Metodología de investigación

Para cumplir el objetivo enunciado, fue necesaria la recopilación previa de los informes anuales elaborados por las empresas que integran la muestra objeto de estudio, correspondientes a los ejercicios económicos de 2002 a 2004⁵. Nuestra elección de dicho documento se basa en que la literatura (Gray *et al.*, 1995b; Neu *et al.*, 1998; Wilmshurst y Frost, 2000; Tilt, 2001; Deegan *et al.*, 2002; Holland y Foo, 2003) es unánime al considerar que el informe anual constituye la mejor fuente a utilizar en este tipo de estudios empíricos ya que, por una parte, su acceso es relativamente fácil en la medida en que su presentación es obligatoria por ley y, por otra, se trata de un medio al cual las empresas suelen recurrir para incluir información con carácter voluntario (entre la que se incluye la información medioambiental) con el objetivo de satisfacer las expectativas de los más diversos usuarios. Por otro lado, la utilización del informe anual nos permitirá realizar un análisis comparativo de nuestros resultados con otros estudios sobre divulgación medioambiental que también lo han utilizado.

Este estudio se ha desarrollado a través de la aplicación del método de análisis de contenido, teniendo en cuenta que se trata de la metodología más utilizada en el ámbito de la investigación en *Corporate Social Reporting* (Gray *et al.*, 1995a), permitiendo una adecuada descripción del estado de la divulgación social y medioambiental en las empresas (Mathews, 1997)⁶. Sin embargo, no ha sido el objetivo de este estudio valorar ni la extensión de la información ni la calidad intrínseca de la misma.

El análisis de la información medioambiental divulgada por las empresas se ha realizado tomando dos puntos de vista distintos: por una parte, hemos realizado un estudio descriptivo de las prácticas de divulgación medioambiental utilizadas por las empresas, en particular en lo que respecta a la localización y el tipo de información medioambiental divulgada; por otra parte, hemos llevado a cabo la medición del grado de divulgación de la información medioambiental, a través de la elaboración de un Índice de Divulgación Medioambiental, cuya evolución a lo largo del período 2002-2004 ha sido objeto de análisis. Asimismo, la división del estudio en dos etapas implica un análisis más pormenorizado de la metodología de investigación adoptada en cada una de ellas, que explicamos a continuación.

3.2.1. Análisis descriptivo de la información medioambiental divulgada

La evaluación global de la información de carácter medioambiental divulgada por las empresas que integran la muestra supone, en primer lugar, la localización de la información en los informes anuales. A este respecto, siguiendo a Moneva y Llena (1996), tras la obtención de los informes anu-

ales de las empresas objeto de estudio, hemos realizado un examen en profundidad de los mismos. De este modo, se han analizado la carta del Presidente, los estados financieros (balance, cuenta de resultados y memoria), el informe de gestión (o informe del consejo de administración) y el informe del auditor (revisor). Tras el análisis inicial hemos centrado el análisis exclusivamente en la Carta del Presidente, el Informe de Gestión y la Memoria (diferenciando a aquellas empresas que utilizan una sección o nota específica para recoger la información relativa a las cuestiones medioambientales), puesto que no había ninguna referencia a la información medioambiental a nivel del balance y la cuenta de resultados ni en el informe de auditoría.

Con respecto al análisis del tipo de información medioambiental divulgada por las empresas, hemos optado, en primer lugar, por efectuar un análisis global utilizando dos tipos de clasificaciones de la información medioambiental:

- la primera clasificación agrupa la información medioambiental en dos categorías: narrativa (descriptiva) y cuantitativa y, dentro de ésta, se realiza una subdivisión en monetaria y no monetaria (numérica) (Niskala y Pretes (1995), Moneva y Llena (2000) y Rodrigues *et al.* (2005), Guthrie *et al.*, 2008);
- la segunda clasificación clasifica la información medioambiental divulgada en dos categorías: positiva y negativa, haciendo referencia a la información sobre las actividades de la organización que tienen, respectivamente, una incidencia negativa o perjudicial sobre el medio ambiente (Deegan y Gordon, 1996; Brown y Deegan, 1998; García-Ayuso y Larrinaga, 2003; Patten y Crampton, 2004; Cowan y Gadenne, 2005; Criado-Jiménez *et al.*, 2008).

De forma similar a otros estudios que aplican la técnica de análisis de contenido, para efectuar un análisis más detallado del tipo de información divulgada, se ha realizado la codificación de la información medioambiental en categorías predefinidas. A este respecto, varios autores presentan distintas listas de elementos o categorías que están relacionados con la actuación social y medioambiental de las empresas y sobre los cuales éstas pueden efectuar divulgaciones en el informe anual. Así, autores como Gray *et al.* (1995b); Hackston y Milne (1996); Archel Domench y Lizarraga Dallo (2001); Archel Domench (2003) se han inspirado en las categorías definidas por Ernst y Ernst (1978); mientras que autores como Choi (1999), Cormier y Magnan (1999) y Cormier y Gordon (2001) utilizan una lista de ítems seleccionados a partir del trabajo de Wiseman (1982). Por su parte, Rodríguez Ariza y López Gordo (2006) se basan en la información que, de acuerdo con la normativa contable medioambiental española, debería presentarse en las cuentas anuales.

A nuestros efectos, no sólo hemos tenido en cuenta los elementos contemplados en las distintas clasificaciones presentadas por dichos autores sino que, con el objetivo de adaptarlas a la realidad portuguesa, hemos considerado también lo establecido por la DC 29 en lo que concierne a la información medioambiental a divulgar por las empresas que operan en Portugal (por ello, hemos considerado más adecuado diferenciar entre el tipo de información medioambiental divulgada en el informe de gestión y en la memoria). En este sentido, y antes de avanzar con un estudio más profundo de los informes anuales, hemos optado por realizar un análisis exploratorio de los mismos, a fin de obtener un guión final que contemplara no sólo los elementos generales previstos en la literatura sobre el tema y en la normativa contable sino también los elementos encontrados en los informes analizados, y que se presentan resumidos en el cuadro 2.

Cuadro 2. Elementos de la información medioambiental

Informe de Gestión	Memoria
Política medioambiental	Criterios de valoración
Sistema de gestión medioambiental	Incentivos medioambientales
Medidas de protección medioambiental	Gastos de carácter medioambiental
Cumplimiento de la normativa	Gastos extraordinarios
Formación	Pasivos de carácter ambiental
Auditoría medioambiental	Pasivos contingentes
Desempeño medioambiental	Otras informaciones
Indicadores medioambientales	
Inversiones medioambientales	
Otras informaciones	

Tratándose de un estudio exploratorio, a semejanza de otros autores (Niskala y Prestes, 1995; Moneva y Llena, 1996 y 2000; Buhr y Freedman, 2001; Branco y Rodrigues, 2005), hemos utilizado la forma más simple de análisis de contenido, que consiste en detectar la presencia o ausencia de información en relación a cada uno de los ítems previamente definidos⁷. Por otro lado, aunque estén claramente definidos los elementos sobre los cuales una empresa puede (o debe) divulgar información, debe tenerse en cuenta que la interpretación de los resultados obtenidos con el análisis de contenido debe ser cautelosa, en la medida en que este tipo de estudios presentan algunas limitaciones, tales como la adopción de juicios a la hora de decidir si un elemento pertenece o no a una determinada categoría⁸. Además, el hecho de que no se haya ponderado la calidad y cantidad de la información divulgada sobre una misma variable podría causar algunas tergiversaciones.

Tras realizar el análisis exploratorio de los informes anuales obtenidos, se efectuó la recopilación de los datos en base al guión elaborado para tal efecto. Posteriormente, estos guiones se numeraron de forma secuencial, a fin de facilitar su análisis. Los datos obtenidos se han organizado (a través de la codificación de variables), se han introducido en el ordenador y tratado estadísticamente, recurriéndose para ello al programa informático “SPSS” (*Statistical Package for the Social Sciences* – versión 14 para Windows).

3.2.2. Índice de divulgación medioambiental

Para medir el grado de divulgación de información medioambiental así como su evolución a lo largo del período 2002-2004, hemos optado por la elaboración de un índice no ponderado que permite la transformación de información cualitativa en cuantitativa, facilitando el análisis y la comparación de la misma. Esta metodología, que enfatiza la amplitud (aunque no la extensión) de la información medioambiental divulgada en relación a los elementos seleccionados, se ha utilizado previamente por Patten (1991, 1992 y 2002) y, con alguna variante, por Choi (1999), Archel Domench y Lizarraga Dallo (2001); Archel Domench (2003); De Villiers and Van Staden (2006); Cho and Patten (2007); y Clarkson *et al.* (2008). Hemos optado por esta metodología puesto que nos parece más adecuada que otras alternativas utilizadas por otros autores que han intentado medir la extensión o cantidad de la divulgación medioambiental contando el número de páginas (Patten, 1992; Gray *et al.*, 1995b; O’Dwyer, 2003), líneas (Choi,1999), frases (Hackston y Milne, 1996; Walden y Schwartz, 1997; Williams, 1999; Tilt, 2001; Holland y Foo, 2003; Patten y Crampton, 2004; Branco *et al.* 2008) o palabras (Guthrie y Parker, 1990; Deegan y Gordon, 1996; Deegan y Rankin,1996; Brown y Deegan, 1998; Neu *et al.*, 1998; Wilmshurt y Frost, 2000; Gao *et al.*, 2005; Cowan y Gadenne, 2005) que los informes anuales dedican a la información social y medioambiental. Asimismo, compartimos la crítica de algunos autores (Milne y Adler, 1998; Unerman, 2000; Patten, 2005) sobre el hecho de los estudios que intentan medir la extensión de la divulgación social y medioambiental no utilicen una medida común (existiendo un amplio y diverso conjunto de medidas de la información divulgada), lo que conduce a cierta inconsistencia entre los resultados obtenidos.

Para la elaboración del Índice de Divulgación Medioambiental (IDMA) se han tenido en cuenta la totalidad de los elementos medioambientales sobre los cuales hemos considerado que la empresa puede divulgar información medioambiental, tanto en el informe de gestión como en la memoria, recogidos en el cuadro 2 presentado anteriormente. Así, el índice de divulgación medioambiental elaborado está basado en un listado de 16 elementos

(ítems),⁹ atribuyéndose a cada uno de ellos una puntuación que oscila entre 0 y 1, de acuerdo con el siguiente criterio: 0, si no divulga información sobre el ítem en cuestión; 1, cuando divulga información sobre el ítem. De este modo, el valor del Índice de Divulgación Medioambiental para cada empresa se obtiene por medio de la división de la puntuación total obtenida por la misma entre el número máximo de puntos que podrían obtenerse (16), de acuerdo la fórmula que se describe a continuación:

$$IDMA_i = \sum_{j=1}^e e_j / e$$

donde:	IDMA_i	Índice de Divulgación Medioambiental de la empresa i
	e_j	Elemento medioambiental j en análisis. Variable dicotómica (<i>dummy</i>) con valor 1 si la empresa divulga información sobre el elemento en cuestión y valor 0 si la empresa no divulga información sobre el elemento
	e	Número máximo de elementos (16)

Una vez obtenidos los valores medios del índice para los ejercicios económicos de 2002 a 2004, hemos determinado si la evolución de la información medioambiental divulgada por las empresas a lo largo de dicho período ha sido significativa. Por consiguiente, se ha intentado contrastar la hipótesis nula de que el comportamiento del índice es similar en los tres ejercicios analizados. Dicha hipótesis nula se rechazará para niveles de significación inferiores al 5%.

4. ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

En este apartado realizaremos el análisis y discusión de los resultados obtenidos en nuestro estudio, para lo cual nos basaremos en las dos etapas definidas previamente al explicar la metodología de investigación. Así, empezamos con un análisis meramente descriptivo del tipo y la forma de divulgación de información medioambiental realizada por las empresas en el informe anual durante el período 2002-2004 para, a continuación, realizar un análisis sectorial de la evolución del Índice de Divulgación Medioambiental obtenido en dicho período.

4.1. Análisis descriptivo de la información medioambiental divulgada

Tras el análisis del cuadro 3 se puede observar que hay un elevado número de empresas que divulga información de carácter medioambien-

tal al exterior, las cuales representan en todos los ejercicios analizados más de la mitad de la muestra (el 55%, en 2002; el 61,5%, en 2003; el 64,2% en 2004), comprobándose un incremento en el número de empresas que divulga información medioambiental de 9,2 puntos porcentuales entre 2002 y 2004. Es de destacar que 16 de las empresas analizadas ya aplicaron dicha norma en el ejercicio económico 2003, produciéndose un incremento a 20 empresas en el ejercicio económico siguiente, 2004, lo que representa el 28,6% del número total de empresas que divulgaron información medioambiental en dicho ejercicio y el 18,3% del total de la muestra.

Los sectores de Agua, Electricidad y Gas, Celulosa y Papel, son aquéllos en donde se verifica, en todos los ejercicios, un mayor número de empresas que divulgan información medioambiental dentro del propio sector, representando en ambos casos valores iguales o superiores a 80%.

Cuadro 3. Divulgación de información medioambiental: análisis sectorial

Sector de Actividad	N.º de empresas	Divulgación medioambiental								
		2002			2003			2004		
		n	% sobre sector	% sobre divulg.	n	% sobre sector	% sobre divulg.	n	% sobre sector	% sobre divulg.
Agricultura y Agro-industria	20	4	20,0%	6,6%	7	35,0%	10,4%	8	40,0%	11,4%
Agua, electricidad y gas	11	10	90,9%	16,6%	11	100,0%	16,4%	11	100,0%	15,7%
Celulosa y papel	5	4	80,0%	6,6%	4	80,0%	6,0%	4	80,0%	5,7%
Madera, corcho y muebles	4	2	50,0%	3,3%	3	75,0%	4,5%	3	75,0%	4,3%
Material eléctrico y de precisión	12	5	41,7%	8,3%	5	41,7%	7,5%	6	50,0%	8,6%
Metalmecánica y metalurgia de base	20	12	60,0%	20,0%	12	60,0%	19,9%	13	65,0%	18,6%
Minerales metálicos y no metálicos	9	6	66,7%	10,0%	7	77,8%	10,4%	7	77,8%	10,0%
Químico	19	12	63,2%	20,0%	13	68,4%	19,4%	13	68,4%	18,6%
Textiles, Vestuario y cuero	9	5	55,6%	8,3%	5	55,6%	7,5%	5	55,6%	7,1%
Total	109	60	55,0%	100,0%	67	61,5%	100,0%	70	64,2%	100,0%

Tras esta primera evaluación global de la información medioambiental divulgada en el informe anual por las empresas objeto de estudio, pasamos a realizar un análisis más detallado de la misma, centrado particularmente en los siguientes aspectos: la localización y la naturaleza y tipo de información medioambiental divulgada en el informe anual en los ejercicios de 2002 a 2004 (cuadro 4).

Cuadro 4. Síntesis del análisis descriptivo de la divulgación medioambiental

		2002			2003			2004		
		n	% divulg. (n=60)	% total (N=109)	n	% divulg. (n=67)	% total (N=109)	n	% divulg. (n=70)	% total (N=109)
Divulgación información medioambiental	Informe Anual	60	100,0%	55,0%	67	100,0%	61,5%	70	100,0%	64,2%
Localización información medioambiental	Carta del Presidente	7	11,7%	6,4%	7	10,4%	6,4%	8	11,4%	7,3%
	Informe de Gestión	54	90,0%	49,5%	62	92,5%	56,8%	66	94,3%	60,6%
	Memoria	17	28,3%	15,6%	29	43,3%	26,6%	37	52,9%	33,9%
Localización específica	Sección en el Informe de Gestión	30	50,0%	27,5%	38	56,7%	61,3%	38	54,3%	56,7%
	Nota en la Memoria	1	1,7%	0,9%	15	22,4%	51,7%	19	27,1%	17,4%
Naturaleza información medioambiental	Positiva	58	96,7%	53,2%	67	100,0%	61,4%	70	100,0%	64,2%
	Negativa	3	5,0%	2,8%	3	4,5%	2,8%	7	10,0%	6,4%
	Narrativa	58	96,7%	53,2%	65	97,0%	59,6%	69	98,6%	63,3%
	Cuantitativa (no monetaria)	12	20,0%	11,0%	9	13,4%	8,3%	17	17,1%	11,0%
	Cuantitativa (monetaria)	21	35,0%	19,3%	28	41,8%	5,7%	36	51,4%	33,0%
Elementos de información medioambiental en el Informe de Gestión	SGA	30	50,0%	27,5%	39	58,2%	35,8%	41	58,6%	37,6%
	Medidas protección medioambiental	25	41,7%	22,9%	29	43,3%	26,6%	41	58,6%	37,6%
	Política medioambiental	23	38,3%	21,1%	24	35,8%	22,0%	31	44,3%	28,4%
	Cumplimiento normativa	12	20,0%	11,0%	20	29,9%	18,3%	17	24,2%	15,6%
	Desempeño medioambiental	19	31,7%	17,4%	22	32,8%	20,2%	29	41,4%	26,6%
	Inversiones medioambientales	20	33,3%	18,3%	23	34,3%	21,1%	29	41,4%	26,6%
	Auditoría Ambiental	9	15,0%	8,3%	9	13,4%	8,3%	17	24,2%	15,6%
	Formación	8	13,3%	7,3%	9	13,4%	8,3%	15	21,4%	13,8%
	Indicadores medioambientales	4	6,7%	3,7%	3	4,5%	2,8%	3	4,3%	2,8%
Otras informaciones	22	36,7%	20,2%	27	40,3%	24,8%	39	55,7%	35,8%	
Elementos de información medioambiental en la Memoria	Incentivos medioambientales	10	16,7%	9,2%	12	17,9%	11,0%	16	22,9%	14,7%
	Gastos carácter medioambiental	5	8,3%	4,5%	6	9,0%	5,5%	24	34,3%	22,0%
	Pasivos de carácter ambiental	3	5,0%	2,8%	13	19,4%	11,9%	15	21,4%	13,8%
	Pasivos contingentes	0	0,0%	0%	12	17,9%	11,0%	13	18,6%	11,9%
	Gastos extraordinarios	0	0,0%	0%	3	4,5%	2,8%	3	4,3%	2,8%
	Criterios valoración	1	1,7%	0,9%	6	9,0%	5,5%	7	10,0%	6,4%
	Otras informaciones	4	6,7%	3,7%	6	9,0%	5,5%	10	14,3%	9,2%

Con respecto a la localización de la información medioambiental debe señalarse que:

- a semejanza de lo que se observa en la mayor parte de los estudios de este tipo (Niskala y Pretes, 1995; Moneva y Llena, 1996, 2000; Carvalho y Monteiro, 2002; Sampaio y Leitão, 2004; Rodrigues *et al.*, 2005; Ferreira, 2005; Sarmiento *et al.*, 2005), el informe de gestión es el documento más

utilizado en todos los ejercicios económicos para divulgar datos de carácter medioambiental, seguido de la memoria. Por otra parte, se constata que a lo largo del período analizado se ha producido un incremento del número de empresas que divulgan información medioambiental en dichos documentos (del 90% al 94,53% y del 28,3% al 52,9%, entre 2002 y 2004, en el informe de gestión y en la memoria, respectivamente). En nuestra opinión, la principal razón subyacente a este incremento tiene que ver, precisamente, con la aplicación de la DC 29 en los ejercicios 2003 y 2004 por parte, respectivamente, de 16 y 20 de las empresas analizadas.

- en todos los ejercicios analizados en más de la mitad de las empresas que divulgan información medioambiental en el informe de gestión existe una sección específica para reflejar la problemática relacionada con el medio ambiente, aunque en muchos casos dicha sección abarca también otras áreas, tales como calidad, seguridad y salud. En lo que respecta a la información divulgada en la memoria, en 2003 y 2004 se ha producido un aumento sustancial del número de empresas que presentan información de carácter medioambiental en una nota específica para tal efecto, en comparación con lo observado en el año anterior (2002) en el que sólo lo hacía una empresa. De nuevo, consideramos que este hecho puede deberse a la aplicación por dichas empresas de la DC 29 en los dos últimos ejercicios económicos, pues una de las exigencias recogidas en esta norma es, precisamente, la inclusión de una nota con la designación “Informaciones sobre materias medioambientales”.

En relación al tipo de información divulgada, es de destacar que, en línea con los resultados obtenidos, tanto a nivel internacional (Deegan y Gordon, 1996; Deegan y Rankin, 1996; Brown y Deegan, 1998; Niskanen y Nieminen, 2001; Larrinaga *et al.*, 2002; Deegan *et al.*, 2002; García-Ayuso y Larrinaga, 2003; O’Dwyer, 2003) como en el contexto portugués (Rodrigues *et al.*, 2005; Carvalho y Monteiro, 2002; Monteiro y Aibar, 2005), la gran mayoría de la información divulgada tiene carácter positivo y sólo en algunas situaciones esporádicas se produce la divulgación de este tipo de información de forma negativa. A este respecto, de acuerdo con Deegan *et al.* (2002), la presentación de información medioambiental en el informe anual adoptando fundamentalmente una perspectiva positiva de la actuación empresarial puede hacer que se cuestione la utilidad de dicho documento para la toma de decisiones por parte de los *stakeholders*, pasando a funcionar como un instrumento de relaciones públicas utilizado para retratar una imagen positiva del desempeño social y medioambiental de las organizaciones y, de este modo, obtener legitimación ante la sociedad.

A semejanza de otros estudios realizados en Portugal (Sampaio y Leirão, 2004; Rodrigues *et al.*, 2005; Carvalho y Monteiro, 2002; Monteiro y

Aibar, 2005), la forma de divulgación de este tipo de información utilizada más comúnmente es la narrativa/descriptiva, si bien todavía poco detallada, siendo menor el número de empresas que divulga informaciones de carácter cuantitativo, en especial de tipo no monetario. Estos resultados son también consistentes con los obtenidos en estudios similares realizados en otros ámbitos geográficos (Niskala y Pretes, 1995; Hackston y Milne, 1996; Deegan y Gordon, 1996; Moneva y Llena, 2000; O'Dwyer, 2003; Sumiani *et al.*, 2007; Guthrie *et al.*, 2008). Finalmente, debe destacarse que, con excepción de una pequeña disminución en el número de empresas que divulgan información cuantitativa no monetaria, se ha producido un aumento a lo largo del período analizado del número de empresas que divulgan información medioambiental, tanto narrativa como monetaria.

Con respecto al tipo de información divulgada, tomando en consideración los elementos/ítems predefinidos, podemos concluir lo siguiente:

- en relación al informe de gestión, se presentan divulgaciones sobre todos los ítems medioambientales considerados, produciéndose para casi todos un incremento entre 2002 y 2004 del número de empresas que divulga información sobre los mismos. La gran mayoría de las empresas centra la información medioambiental divulgada en los ítems “Sistema de gestión medioambiental” y “Medidas de protección medioambiental adoptadas”, siguiéndoles los ítems “Inversiones medioambientales” y “Política medioambiental”. Dichos resultados están en sintonía con los de Branco *et al.* (2008). El ítem menos divulgado se refiere a los “Indicadores medioambientales”, lo que, en cierta medida, puede comprenderse, teniendo en cuenta el carácter técnico (y no monetario) que, por regla general, se atribuye a este tipo de indicadores y porque es más común que su divulgación se realice en otros documentos como el informe medioambiental y/o de sostenibilidad.
- En relación a la Memoria, como hemos señalado anteriormente, la aplicación de la DC 29 en el informe anual obliga a las empresas a divulgar las informaciones de carácter medioambiental en una nota propia creada a tal efecto en la memoria. En nuestra opinión, esta es la principal razón subyacente en el elevado incremento constatado entre 2002 y 2004 del número de empresas que divulga información en la memoria relativa a todos los ítems objeto de análisis. En efecto, si bien en el año 2002 no hay ningún tipo de referencia a los ítems “Gastos extraordinarios” y “Pasivos contingentes”, no ocurre lo mismo en los dos años siguientes, en los que se constata que las empresas divulgan información sobre la totalidad de los ítems, señalándose como principal ítem divulgado en estos dos ejercicios la descripción y valoración de los “Gastos de carácter medioambiental” (ya sean los reconocidos como gasto en los resultados o bien se trate de

gastos capitalizados), siguiéndole la divulgación de información relativa a la existencia o no de “Pasivos de carácter medioambiental” y de “Pasivos contingentes”, así como la información relacionada con “Incentivos medioambientales”. A este respecto, es importante señalar que este último ítem se presentaba en 2002 como la principal referencia informativa sobre la que se divulgaba en la memoria, seguido de la información relativa a los gastos de carácter medioambiental, utilizándose para ello la nota de la memoria que se refiere al comentario sobre el inmovilizado.

4.2. Evolución del índice de divulgación medioambiental

El cálculo del índice de Divulgación Medioambiental (IDMA), objeto de análisis en este apartado del trabajo, tiene como finalidad el permitirnos realizar un análisis sectorial comparativo, en el tiempo y en el espacio, en relación a esta materia. Adicionalmente, con el objetivo de analizar la existencia de significatividad en la variación del índice en el período en estudio ha sido necesario aplicar una prueba para comprobar la igualdad de medias en los tres ejercicios considerados⁴⁰. El cuadro 5 presenta, por sectores de actividad, presenta, por sectores de actividad, los valores medios alcanzados por el IDMA para el período analizado (2002-2004), así como los resultados de la prueba de *Friedman* y los respectivos niveles de significación.

Cuadro 5. Evolución del índice de divulgación medioambiental

Sector de Actividad	n	2002	2003	2004	Friedman (n.s.)
Celulosa y papel	5	0,2625 (min: 0; Max: 0,50)	0,3875 (min: 0; Max: 0,81)	0,4000 (min: 0; Max: 0,81)	4,667 (0,097)
Agua, electricidad y gas	11	0,1875 (min: 0; Max: 0,44)	0,3011 (min: 0,06; Max: 0,50)	0,3409 (min: 0,06; Max: 0,56)	11,697 (0,003)
Minerales metálicos y no metálicos	9	0,1806 (min: 0; Max: 0,50)	0,2431 (min: 0; Max: 0,63)	0,3125 (min: 0; Max: 0,69)	8,960 (0,011)
Químico	19	0,1480 (min: 0; Max: 0,56)	0,1875 (min: 0; Max: 0,56)	0,2105 (min: 0; Max: 0,56)	7,746 (0,024)
Metalmecánica y metalurgia de base	20	0,1000 (min: 0; Max: 0,38)	0,1031 (min: 0; Max: 0,50)	0,1531 (min: 0; Max: 0,56)	7,778 (0,020)
Material eléctrico y de precisión	12	0,0938 (min: 0; Max: 0,38)	0,0885 (min: 0; Max: 0,38)	0,1406 (min: 0; Max: 0,44)	5,474 (0,065)
Textiles, Vestuario y cuero	9	0,0625 (min: 0; Max: 0,19)	0,0903 (min: 0; Max: 0,31)	0,1319 (min: 0; Max: 0,44)	1,733 (0,420)
Madera, corcho y muebles	4	0,0313 (min: 0; Max: 0,06)	0,0938 (min: 0; Max: 0,25)	0,1250 (min: 0; Max: 0,38)	3,714 (0,156)
Agricultura y Agro industria	20	0,0188 (min: 0; Max: 0,19)	0,0781 (min: 0; Max: 0,56)	0,1219 (min: 0; Max: 0,75)	7,400 (0,025)
Total	109	0,1101 (min: 0; Max: 0,56)	0,1548 (min: 0; Max: 0,81)	0,1967 (min: 0; Max: 0,81)	49,662 (0,000)

Tras analizar el cuadro, es posible concluir que el hecho de que todavía exista un considerable número de empresas que no incorporan ninguna referencia medioambiental en el informe anual explica, de alguna manera, el escaso valor alcanzado por el índice medio de divulgación medioambiental ($IDMA < 0,20$). No obstante, debe destacarse que el valor medio del índice evoluciona positivamente, tanto a nivel general como para cada uno de los sectores individualmente.

De un modo global, dicho resultado sugiere que la teoría de la legitimidad puede ser una explicación para la divulgación medioambiental en las grandes empresas portuguesas que operan en sectores potencialmente contaminantes, que parecen exhibir una creciente preocupación en mejorar su imagen a través de la divulgación creciente de información medioambiental en sus informes anuales.

A nivel sectorial, la divulgación de información medioambiental se realiza de manera desigual, siendo las empresas pertenecientes a los sectores de Celulosa y papel y de Agua, electricidad y gas no sólo las que presentan mayores índices de divulgación medioambiental (respectivamente, con valores iguales a: $IDMA_{2002} = 0,2625$ y $0,1875$; $IDMA_{2003} = 0,3875$ y $0,3011$; $IDMA_{2004} = 0,4000$ y $0,3409$) sino también las que registran mayores incrementos en el mismo entre 2002 y 2004. Por su parte, el sector de Agricultura y agroindustria es el que presenta el índice de divulgación más bajo ($IDMA_{2002} = 0,0188$ y $IDMA_{2003} = 0,0781$; $IDMA_{2004} = 0,1219$). Si bien es cierto que, desde un punto de vista global, el Índice de Divulgación Medioambiental presenta una variación positiva significativa a lo largo de período analizado ($p\text{-value} = 0,000$), en algunos de los sectores dicha variación no es significativa ($p\text{-value} > 0,05$). De hecho, sólo en los sectores de Agua, electricidad y gas; Químico; Minerales metálicos y no metálicos, Metalmecánica y metalurgia de base y Agricultura y agroindustria puede considerarse que las diferencias son significativas ($p\text{-value} < 0,05$).

Aunque en la muestra se han incluido únicamente aquellos sectores potencialmente contaminantes, es posible semejanza de lo realizado por distinguir aquellos sectores que más directamente causan daños sobre el medio ambiente (sectores “críticos” o de “perfil alto”) de aquéllos que, a pesar de tener impactos medioambientales, éstos son más moderados en comparación con los primeros (Taylor *et al.*, 1994). Asimismo, y basados en distintas clasificaciones presentadas en la literatura (Patten, 1991; Roberts, 1992; Hackston y Milne, 1996; Archel Domench y Lizarraga Dallo, 2001 y Archel Domench, 2003) se pueden considerar como sectores “críticos” o de “perfil alto” los del Agua, electricidad y gas; Celulosa y papel; Químico y Metalmecánica y metalurgia de base.

En este sentido, los resultados obtenidos están en línea con el marco teórico, es decir, sectores con mayor visibilidad pública, por su mayor incidencia en el medio ambiente presentan una mayor propensión a divulgar, a fin de mejorar su imagen como forma de legitimarse ante la sociedad. Nuestros resultados son, pues, consistentes con los obtenidos en otros estudios (Patten, 1991 y 1992; Choi, 1999; Archel Domench y Lizarraga Dallo, 2001; García-Ayuso y Larrinaga, 2003; Patten y Crampton, 2004; Branco y Rodrigues, 2005) que comprueban que la pertenencia a determinados sectores críticos influyen en el grado de información medioambiental divulgada.

Entre las razones que también podría explicar la tendencia creciente del índice de divulgación medioambiental se puede señalar el hecho de una empresa poseer la certificación medioambiental. En esta línea, compartimos la opinión de Archel Domench y Lizarraga Dallo (2001), cuando señalan la adopción del SGMA como una de las razones que puede explicar la evolución positiva del índice.

Con la finalidad de evaluar si realmente el interés de las empresas certificadas en divulgar los éxitos logrados con la implementación y certificación del SGMA se refleja en una mayor publicación de información medioambiental en las cuentas anuales; hemos creado una nueva variable, representativa del incremento en valores absolutos experimentado en el Índice de Divulgación Medioambiental entre 2002 y 2004 y hemos procedido a analizar si la variable “Certificación Medioambiental” se puede considerar un factor explicativo de dicho incremento. Para ello ha sido necesario aplicar la prueba no paramétrica de *Mann-Whitney*, para comparación de medias de las dos muestras independientes, cuyos resultados se presentan en el cuadro 6.

Cuadro 6. Prueba de *Mann-Whitney* en relación al Incremento en el IDMA

		n	Rango promedio	<i>Mann-Whitney U</i>	Z	Nivel significación
Certificación medioambiental	Sí	40	61,98 (R1)	1101,500	-1,862	0,063
	No	69	50,96 (R2)			

Tras el análisis del cuadro se observa que, si bien en Portugal es cada vez mayor el número de empresas que cuentan con un SGMA certificado, en el ámbito de nuestro estudio se rechaza la hipótesis de que la obtención de certificación medioambiental sea un factor explicativo del incremento experimentado en el Índice de Divulgación. Sin embargo, aunque el valor de la prueba no sea significativo, sí sugiere que, en términos medios, las empresas certificadas presentan mayores incrementos del índice ($R_1 > R_2$). En este sentido, consideramos que esta variable, que no es

habitualmente considerada en la investigación empírica en materia de divulgación medioambiental, debe ser objeto de una mayor exploración por parte de los investigadores.

5. CONCLUSIÓN

A pesar de que en Portugal la primera norma contable relativa a la divulgación de información medioambiental por parte de las empresas es muy reciente (y la obligatoriedad de su aplicación afecta a los estados financieros presentados a partir del ejercicio 2006), es notorio el esfuerzo realizado por las grandes empresas que operan en Portugal en lo que respecta a esta materia, observándose un incremento a lo largo del tiempo no sólo del número de empresas que divulgan este tipo de información sino también del grado de información divulgada.

Las conclusiones obtenidas en nuestro estudio son consistentes con los resultados de estudios similares, en la medida en que ha sido posible constatar que:

- Aunque las empresas analizadas ya divulgaban información medioambiental a título voluntario, se observa un incremento del número de empresas que divulgan información medioambiental entre 2002 y 2004. La información divulgada es esencialmente de carácter narrativo y de tipo positivo.
- La información medioambiental se divulga mayoritariamente a través del informe de gestión, en la mayor parte de los casos utilizando una sección específica para las cuestiones medioambientales, refiriéndose principalmente a los ítems “Sistema de gestión medioambiental” y “Medidas de protección medioambiental adoptadas”.
- Desde 2003, la memoria ha empezado a asumir un papel primordial en materia de divulgación medioambiental, creándose en algunas de las empresas analizadas una nota propia para recoger las cuestiones medioambientales, en cumplimiento de lo establecido en la DC 29. En dicha nota se hace referencia principalmente a la información relativa a la descripción y valoración de los gastos de carácter medioambiental.
- El valor medio del Índice de Divulgación Medioambiental, a pesar de ser relativamente bajo, ha evolucionado positivamente, tanto a nivel general como sectorial. Los sectores de Celulosa y papel y de Agua, electricidad y gas no sólo son los que presentan mayores valores de los IDMA, sino también los que registran mayores incrementos del índice en el período 2002-2004.

De lo anterior se desprende que la aprobación de la DC 29 ha supuesto un impulso importante al desarrollo de la práctica contable en materia medio-

ambiental en Portugal. Sin embargo, somos conscientes de que los datos relativos a sólo tres ejercicios económicos no son suficientes para llegar a conclusiones definitivas sobre las prácticas y el grado de divulgación medioambiental de las empresas analizadas, en particular, si tenemos en cuenta que la obligatoriedad de aplicación de la DC 29 se ha retrasado hasta el ejercicio 2006. De cualquier modo, los resultados obtenidos con relación al ejercicio de 2002 nos permiten afirmar que determinadas empresas se adelantaron a la norma contable y, de una forma voluntaria, ya hacían pública la información relativa a las cuestiones medioambientales. Se ha observado también una mejora progresiva en el IDMA en los ejercicios 2003 y 2004, lo que evidencia alguna influencia de la DC 29 en la divulgación medioambiental, siendo previsible un elevado progreso en esta materia en el futuro.

En este sentido, pensamos que en futuras investigaciones sería interesante ampliar el análisis de contenido de los informes anuales considerando un mayor número de ejercicios objeto de análisis (en los que la aplicación de la DC 29 fuese un denominador común) a fin de evaluar la evolución de las prácticas de divulgación medioambiental en Portugal. Asimismo, a semejanza de otros autores (Bebbington, 1999; Larrinaga *et al.*, 2002; Frost, 2007; Llena *et al.*, 2007; Criado Jiménez *et al.*, 2008) entendemos que sería interesante averiguar si la divulgación medioambiental realizada por las empresas portuguesas desde el ejercicio 2006 cumple todos los requisitos establecidos en la DC 29, evaluando así el grado de aplicación o cumplimiento de la normativa contable. Este tipo de estudio permitiría averiguar si dicha norma contable constituye una reforma administrativa o una reforma institucional, en línea con lo analizado por Larrinaga *et al.* (2002 y 2006) y Criado Jiménez *et al.* (2008), con relación a la normativa contable existente en España en materia medioambiental, y por Bebbington (1999), en el contexto danés.

También nos parece importante analizar la calidad de la información medioambiental divulgada (a semejanza de estudios como los de Walden y Schwartz, 1997; Warsame *et al.*, 2002; Walden y Stagliano, 2004; Criado Jiménez *et al.*, 2008; Brammer and Pavelin, 2008). A semejanza de otros estudios (Hackston y Milne, 1996; Choi, 1999; Archel Domench, 2003; García-Ayuso y Larrinaga, 2003; Gao *et al.*, 2005) sería igualmente interesante analizar los factores determinantes de la divulgación medioambiental con el objetivo de evaluar si variables como el tamaño, el sector de actividad, la cotización bursátil, la propiedad de las empresas (nacional o extranjera), entre otras características organizativas, condicionan el grado de divulgación de información medioambiental de las empresas que componen la muestra.

Por último, cabe destacar que el uso de la divulgación medioambiental en el informe anual como forma de mejorar la imagen y reputación de la empresa puede entenderse como un apoyo a los postulados de la Teoría de la Legitimidad (Ahmad y Sulaiman, 2004). Por otro lado, el incremento observado en la divulgación medioambiental (Patten, 1992) es también un argumento que sostienen esta Teoría.

En nuestro estudio, la naturaleza mayoritariamente narrativa y positiva de los aspectos divulgados en el informe anual, así como la tendencia creciente del índice parecen revelar la preocupación de las empresas por transmitir una imagen medioambientalmente responsable. Sin embargo, el bajo grado de divulgación medioambiental, por el contrario, puede hacernos pensar que las empresas no intentan utilizar el informe anual como instrumento para legitimarse ante la sociedad.

En este sentido, nos parece que sería interesante ampliar dicho estudio longitudinal, combinando el análisis de contenido de los informes anuales con la realización de encuestas y/o entrevistas, a fin de investigar las razones que motivan el incremento potencial de la divulgación medioambiental. Dicho estudio nos permitiría obtener conclusiones rotundas acerca de si, en base a la Teoría de Legitimidad, la divulgación de información medioambiental es una forma en que las empresas se presentan ante la sociedad como medioambientalmente responsables (es decir, dicha divulgación es una forma de legitimación para las empresas objeto de estudio) o si la divulgación medioambiental realizada (e incluso el incremento del Índice de Divulgación) constituye una prueba de un efectivo y creciente compromiso de las empresas hacia una actuación medioambiental responsable.

Referências bibliográficas

AHMAD, Nik Nazli Nik; SULAIMAN, Maliah (2004), “Environmental disclosures in Malasyan annual reports: a legitimacy theory perspective”, *International Journal of Commerce & Management*, Vol. 14, n.º 1, pp. 44-57

ARCHEL DOMENCH, Pablo (2003), “La divulgación de la información social y medioambiental de la gran empresa española en el período 1994-1998: situación actual y perspectivas”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XXXII, n.º 117, Abril-Junio, pp. 571-601

ARCHEL DOMENCH, Pablo; AZCONA CIRIZA, Esperanza; SASTRE CENTENO, Manolo (2002), “La divulgación medioambiental en España: actitudes ante la misma”, X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad – Compostela 2002: El camino de la Contabilidad, Santiago de Compostela, 30 de Mayo a 1 de Junio

ARCHEL DOMENCH, Pablo; LIZARRAGA DALLO (2001), “Algunos determinantes de la información medioambiental divulgada por las empresas españolas cotizadas”, *Revista de Contabilidad*, Vol. 4, n.º 7, Enero-Junio, pp. 139-153

BEBBINGTON, Jan (1999), “Compulsory environmental reporting in Denmark: an evaluation”, *Social & Environmental Accounting Journal*, Vol. 19, n.º 2, pp. 2-4

BERTHELOT, S.; CORMIER, D.; MAGAN, M. (2003), “Environmental disclosure research: review and synthesis”, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 22, pp. 1-44

BIRKIN, Frank, WOODWARD, David (1997), “Management Accounting for Sustainable development. Part 1: Introduction”, *Management Accounting*, Vol.75, n.º 6, June, pp. 24-26

BRAMMER, S.; PAVELIN, S. (2008), “Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure”, *Business Strategy and the Environment*, Vol. 17, n.º 2, pp. 120-136

BRANCO, M. (2004), “A utilização da Internet como meio de divulgação de informação sobre responsabilidade social por parte das empresas portuguesas cotadas”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol LIX, n.º 236, Julho, pp.599.622

BRANCO, M., EUGÉNIO, T.; RIBEIRO, J. (2008), “Environmental disclosure in response to public perception of environmental threats: The case of co-incineration in Portugal”, *Journal of Communication Management*, Vol. 12, n.º 2, pp. 136-151

BRANCO, M.; RODRIGUES, L. (2005), “An Exploratory Study of Social Responsibility Disclosure on the Internet by Portuguese Listed Companies”, *Social Responsibility Journal*, Vol. 1, n.º1/2, pp 81 – 90

BRANCO, M.; RODRIGUES, L. (2008), “Factors Influencing Social Responsibility Disclosure by Portuguese Companies”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 83, pp. 685–701

BROWN, Noel; DEEGAN, Craig (1998), “The public disclosure of environmental performance information – a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory”, *Accounting and Business Research*, Vol. 29, n.º 1, Winter Issue, pp. 21-41

BUHR, Nola; FREEDMAN, Martin (2001), “Culture, Institutional Factors and Differences in Environmental Disclosure Between Canada and the United States”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, n.º 3, June, pp.293-322

CAMPBELL, D. (2003): “Intra- and intersectoral effects in environmental disclosures: evidence for legitimacy theory?”, *Business Strategy and the Environment*, Vol. 12, pp. 357–371

CARVALHO, João Baptista da Costa; MONTEIRO, Sónia Mª da Silva (2002), “O Relato ambiental nas empresas portuguesas certificadas pela ISO

14001”, X Encontro de Professores Universitários de Contabilidade – Compostela 2002: El camino de la Contabilidad, Santiago de Compostela, 30 de Maio a 1 de Junio

CHEN, Jennifer, ROBERTS, Robin W. (2005), “Legitimacy theory, institutional theory, resource dependence theory and stakeholder theory: are they commensurable?”, 6th Conference of Social and Environmental Accounting Research, Barcelona, 14-16 September

CHOI, Jong-Seo (1999), “An investigation of initial voluntary environmental disclosures made in Korean semi-annual financial reports”, *Pacific Accounting Review*, Vol. 11, n.º 1, June, pp. 73-102

CLARKSON, P.; Li, Y.; RICHARDSON, G. and VASVARI, F. (2008): “Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, pp. 303–327

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS (2001), *Recomendação da Comissão de 30 de Maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades*, Jornal Oficial das Comunidades Europeias (JOCE), L 156 de 13.06.01

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2002), Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias ambientais, 5 de Junho de 2002, CD da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

CORMIER, Denis; GORDON, I. (2001), “An examination of social and environmental reporting strategies”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, n.º 5, pp. 587-616

CORMIER, Denis; MAGNAN, Michel (1999), “Corporate environmental disclosure strategies: determinants, costs and benefits”, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 14, n.º 4, Fall, pp. 429-451

COWAN, Stacey; GADENNE, David (2005), “Australian corporate environmental reporting: a comparative analysis of disclosure practices across voluntary and mandatory disclosure systems”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 1, n.º 2, pp. 165-179

CRiado-JIMÉNEZ, I.; FERNÁNDEZ-CHULIÁN, M.; HUSILLOS-CARQUÉS, F. and LARRINAGA-GONZÁLEZ, C. (2008), “Compliance with Mandatory Environmental Reporting in Financial Statements: The Case of Spain (2001–2003)”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 79, n.º 3, pp. 245-262.

DE VILLIERS, C.; VAN STADEN, C. (2006), “Can less environmental disclosure have a legitimising effect? Evidence from Africa”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, pp. 763-781

DEEGAN, C.; GORDON, B. (1996), “A study of the environmental disclosures practices of Australian corporations”, *Accounting and Business Research*, Vol. 26, n.º 3, pp. 187-199

DEEGAN, Craig.; RANKIN, Michaela; TOBIN, John (2002), "An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997: A test of legitimacy theory", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, n.º 3, pp. 312-343

DEEGAN, Craig; RANKIN, Michaela (1996), "Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by Environmental Protection Authority", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, n.º 2, pp. 50-67

ERNST & ERNST (1978), *Social Responsibility Disclosure: 1978 Survey*, Ernst & Ernst, Cleveland, Ohio

EUGÉNIO, Teresa Pereira (2006), "Divulgação Social e Ambiental - Evolução e Teoria da Legitimidade", XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria – Novos desafios da Contabilidade e Auditoria, Ética, Independência e Pensamento Crítico, 16-18 Novembro

FERREIRA, Clementina (2005), "Environmental accounting: the Portuguese case", *Management of Environmental Quality: An International Journal*, Vol. 15, n.º 6, pp. 561-573

Frost, G (2007), "The Introduction of Mandatory Environmental Reporting Guidelines: Australian Evidence", *Abacus*, Vol. 43, n.º 2, pp. 190 - 216

GAMBLE, G.; HSU, K.; KITE, D.; RADTKE, R. (1995), "Environmental disclosures in annual reports and 10 Ks: an examination", *Accounting Horizons*, Vol. 9, September, pp. 34-54

GAMBLE, G; KATHY, H.; JACKSON, C.; TOLLERSON, C.D. (1996), "Environmental disclosures in annual reports", *The International Journal of Accounting*, Vol. 31, n.º 3, pp. 293-329

GAO, Simon S.; HERAVI, Saeed; XIAO, Jason Z. (2005), "Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: a research note", *Accounting Forum*, n.º 29, pp. 233-242

GARCÍA-AYUSO, Manuel; LARRINAGA, Carlos (2003), "Environmental disclosure in Spain: corporate characteristics and media exposure", *Spanish Journal of Finance and Accounting*, n.º 115, April, pp. 184-214

GRAY, R. (2002): "The social accounting project and Accounting Organizations and Society. Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, n.º 7, pp. 687-708

GRAY, R.; JAVAD, M.; POWER, D; SINCLAIR, C.D. (2001), "Social and environmental disclosure and corporate characteristics: a research note and extension", *Journal of Business Finance & Accountability*, Vol. 28, n.º 3-4, pp. 327-356

GRAY, Rob; KOUHY, Reza; LAVERS, Simon (1995a), "Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, n.º 2, pp. 47-77

GRAY, Rob; KOUHY, Reza; LIVERS, Simon (1995b), "Methodological themes. Constructing a research database of social and environmental by UK companies", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, n.º 2, pp. 78-101

GRAY, Rob; OWEN, Dave; ADAMS, Carol (1996), *Accounting & Accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall Europe, Hemel Hempstead

GUTHRIE, J.; CUGANESAN, S.; WARD, L. (2008), "Industry specific social and environmental reporting: The Australian Food and Beverage Industry", *Accounting Forum*, Vol. 32, pp.1-15

GUTHRIE, J.; PARKER, L. D. (1990), "Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis", *Advances in Public Interest Accountability*, n.º 2, pp. 159-176

HACKSTON, David; MILNE, Markus J. (1996), "Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, n.º 1, pp. 77-108

HOLLAND, Leigh; FOO, Yee Boon (2003), "Differences in environmental reporting practices in the UK and the US: the legal and regulatory context", *The British Accounting Review*, Vol. 35, pp. 1-18

Larrinaga, C, Llull, A; Perelló, M. (2006), "El papel de la información medioambiental en el cambio organizativo: el caso del sector turístico balear" *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXV, n.º 130, Julio - Septiembre, pp. 501-522

LARRINAGA, C.; CARRASCO, F.; CORREA, C.; LLENA, F.; MONEVA, J.M. (2002), "Accountability and accounting regulation: the case of Spanish environmental disclosure standard", *The European Accounting Review*, Vol. 11, n.º 4, pp. 723-740

LLENA, Fernando; MONEVA, Jose M.; HERNANDEZ, Blanca (2007), "Environmental disclosures and compulsory accounting standards: the case of Spanish annual reports", *Business Strategy and the Environment*, VOL. 16, n.º 1, pp. 50-63

MATHEWS, M. (2003), "A brief description and preliminary analysis of recent social and environmental accounting research literature", *Indonesian Management and Accounting Research*, Vol. 2, n.º 2, pp. 197-264

MATHEWS, M. (2004), "Developing a matrix approach to categorize the social and environmental accounting research literature", *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 1, n.º 1, pp. 30-45

MATHEWS, M. R. (1997), "Twenty-five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, n.º 4, pp. 481-531

MILNE, Markus J; ADLER, Ralph W. (1998), "Exploring the reliability of social and environmental analysis", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 12, n.º 2, pp. 237-256

MILNE, Markus J; PATTEN, Dennis M. (2002), "Securing organizational legitimacy. An experimental decision case examining the impact of environmental disclosures", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, n.º 3, pp. 372-405

MOBUS, Janet Luft (2005), "Mandatory environmental disclosure in a legitimacy theory context", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, n.º 4, pp. 492-517

MONEVA, José M.; LLENA, Fernando M. (1996), "Análisis de la información sobre responsabilidad social en las empresas industriales que cotizan en Bolsa", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, VOL XXV, n.º 87, Abril/Junio, pp. 361-401

MONEVA, José M.; LLENA, Fernando M. (2000), "Environmental disclosures in the annual reports of large companies in Spain", *The European Accounting Review*, Vol. 9, n.º 1, pp. 7-29

MONTEIRO, S.; GUZMÁN, B. (2005): "Environmental disclosures in the annual reports of large companies in Portugal", *Social and Environmental Accounting Journal*, Vol. 25, n.º 2, September, pp.15-18

NEU, D.; WARSAME, H.; PEDWELL, K (1998), "Managing Public impressions: environmental disclosures in annual reports", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, n.º 3, pp.265-282

NISKALA, M; PRETERS, M. (1995), "Environmental Reporting in Finland: a note on the use of annual reports", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n.º 6, pp.457-466

NISKANEN, Jyrki; NIEMINEN, Thehi (2001), "The objectivity of corporate environmental reporting: a study of finish listed firm's environmental disclosures", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 10, pp. 29-37

O'DONOVAN, Gary (2002), "Environmental disclosures in the annual report. Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, n.º 3, pp. 344-371

O'DWYER, Brendan (2003), "The ponderous evolution of corporate environmental reporting in Ireland. Recent evidence from publicly listed companies", *Corporate Social-Responsibility and Environmental Management*, Vol. 10, n.º 2, June, pp. 91-100

PARKER, L. (2005): "Social and environmental accountability research: a view from the commentary box", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 18, n.º 6, pp. 842-861

PATTEN, Dennis (1992), "Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan Oil Spill: a note on legitimacy theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, n.º 5, pp. 471-475

PATTEN, Dennis M. (1991), "Exposure, legitimacy and social disclosure", *Journal of Accounting Public Policy*, Vol. 10, pp. 297-308

PATTEN, Dennis M. (2002), "The relation between organizational performance and environmental disclosure: A research note", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, n.º 8, pp. 763-773

PATTEN, Dennis M. (2005), "The accuracy of financial report projections of future environmental capital expenditures: a research note", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, n.º 5, pp. 457-468

PATTEN, Dennis M.; CRAMPTON, William (2004), "Legitimacy and the internet: an examination of corporate web page environmental disclosure" in FREEDMAN, Martin; JAGGI, Bikki Editors, *Advances in Environmental Accounting & Management*, Vol. 2, Elsevier, pp. 31-57

ROBERTS, R. W. (1992), "Determinants of corporate social responsibility disclosure: an application of Stakeholder Theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, n.º 6, pp. 595-612

RODRIGUES, Lúcia M. P. L.; OLIVEIRA, Lídia M.; MENEZES, Carlos A. S. (2005), "O relato financeiro do desempenho ambiental: Estudo das empresas cotadas na Bolsa de Valores de Lisboa e Porto", *Portuguese Journal of Management Studies*, Vol X, nº 2, pp 145-167

RODRÍGUEZ ARIZA, Lázaro y LÓPEZ GORDO, Mª Gloria (2006): "Metodología de análisis de la información medioambiental: un estudio aplicado a las compañías del IBEX 35", *Partida Doble*, nº 182, pp. 70-87

SAMPAIO, Mª Fátima Rodrigues Cravo; LEITÃO, Paula Cristina Jacinto S. (2004), "A divulgação de informação social e ambiental: uma análise das empresas cotadas em Portugal", *Revisores & Empresas*, n.º 25, Abril/Junho, pp. 10-15

SARMENTO, M.; DURÃO, D.; DUARTE, M. (2005), "Study of environmental sustainability: the case of Portuguese polluting industries", *Energy*, n.º 30, pp. 1247-1257

SUCHMAN, Mark C. (1995), "Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches", *The Academy of Management Review*, Vol. 20, n.º 3, July, pp. 571-610

SUMIANI, Y.; HASLINDA, Y. and LEHMAN, G. (2007): "Environmental reporting in a developing country: a case study on status and implementation in Malaysia", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 15, pp. 895- 901

TAYLOR, Bernard; HUTCHINSON, Colin; POLLACK, Suzanne; TAPPER, Richard (1994), *The Environmental Management Handbook*, Pitman Publishing

TILT, Carol Ann (1994), "The influence of external pressure groups on corporate social disclosure: Some empirical evidence", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 7, n.º 4, pp. 47-72

TILT, Carol Ann (2001), "The content and disclosure of Australian corporate environmental policies", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, n.º 2, pp. 190-212

UNERMAN, Jeffrey (2000), “Methodological issues – reflections on quantification in corporate social reporting content analysis”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13, n.º 5, pp. 667-680

WALDEN, W. Darell; SCHWARTZ, Bill N. (1997), “Environmental Disclosures and Public Policy Pressure”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 16, pp. 125-154

WALDEN, W. Darrell; STAGLIANO, A. J. (2004), “An assessment of the quality of environmental disclosures themes”, in FREEDMAN, Martin; JAGGI, Bikki Editors, *Advances in Environmental Accounting & Management*, Vol. 2, Elsevier, pp. 137-165

WARSAME, Hussein; NEU, Dean; SIMMONS, Cynthia (2002), “Responding to ‘discrediting’ events: annual report disclosure responses to environmental fines”, *Accounting and the Public Interest*, Vol. 2, pp. 22-40

WILLIAMS, J.G. (1999), “Green and social issues and the management accountant”, *Management Accounting*, February, pp. 64-65

WILMSHURST, Trevor D.; FROST, Geoffrey R. (2000), “Corporate environmental reporting. A test of legitimacy theory”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13, n.º 1, pp. 10-26

WISEMAN, J. (1982), “An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7, n.º 1, pp. 53-63

WONG, Lai Tim; FRYXELL, Gerald Erick (2004), “Stakeholder influences on environmental management practices: a study of fleet operations in Hong Kong (SAR), China”, *Transportation Journal*, Vol. 43, n.º 4, Fall, pp. 22-35

ZEGHAL, D.; AHMED, S. A. (1990), “Comparison of Social Responsibility Information Disclosure Media used by Canadian Firms”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3, No. 1, pp. 38-53.

¹ A pesar de ser aplicable a partir de enero de 2003, la directriz no ha sido homologada por el Secretario de Estado de los Asuntos Fiscales hasta el 25 de junio de 2004, siendo publicada en el Diario de la República en el 18 de Abril de 2005. Estos retrasos han llevado al Secretario de Estado a determinar, a través del Despacho n.º 1336/2006, de 19 de enero – II Serie, n.º 14, que la aplicación de la norma es obligatoria para los ejercicios con inicio en o después del 1 de enero de 2006.

² La importancia atribuida a esta teoría en el ámbito de la divulgación externa de información social y medioambiental llevó a la publicación de un número entero del *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (Vol. 15, n.º 3, 2002) dedicado a este tema.

³ De esta forma, se han excluido de la población objeto de estudio sectores financieros, como la banca y aseguradoras, y de entre las empresas no financieras se han excluido las pertenecientes a sectores como el comercio y servicios. Ambos criterios (tamaño y pertenencia a sectores medioambientalmente sensibles) han sido considerados también por otros autores (Niskala y Pretes, 1995; Moneva y Llana, 2000; Archel Domench *et al.*, 2002; Archel Domench, 2003; Holland y Foo, 2003; Llana *et al.*, 2007) a la hora de definir la muestra objeto de sus estudios sobre divulgación medioambiental.

⁴ El reducido número de empresas cotizadas en la muestra se explica por la exigüidad del mercado bursátil portugués. A la fecha del estudio, Euronext Lisboa solo contaba con 70 empresas, siendo la mayoría sociedades gestoras de participaciones sociales (SGPS). La escasez de empresas cotizadas

en Portugal, junto con el hecho de que nuestra población no incluye SGPS, justifica el reducido número de empresas cotizadas en la muestra.

⁵ Así, nuestro trabajo permite no sólo efectuar una evaluación de la divulgación medioambiental realizada por las empresas en los ejercicios económicos de 2003 y 2004, sino, además, llevar a cabo un análisis comparativo con el período anterior (2002), carente de normativa contable en materia medioambiental.

⁶ Este método consiste en analizar el contenido de los documentos a través de la codificación de la información medioambiental en atributos o categorías predefinidas. Por regla general, este tipo de análisis se utiliza para comprobar las prácticas de divulgación medioambiental desde una perspectiva cuantitativa (por ejemplo, permite cuantificar el nivel de divulgación medioambiental en términos de palabras, frases y/o páginas). No obstante, también se puede ponderar la calidad y extensión de la información divulgada sobre una misma variable. Para ello es necesario definir escalas numéricas ("scores"), que varían en función del tipo de análisis pretendido.

⁷ Una de las principales críticas a esta forma de análisis de contenido hace referencia al hecho de que no permite medir la extensión de la divulgación medioambiental y, por consiguiente, no considera el énfasis que las empresas atribuyen a cada elemento/ítem (Zéghal y Ahmed, 1990).

⁸ Esta subjetividad existe en todos los estudios que se realizan con base en el análisis de contenido del informe anual y algunos estudios previos ya se han referido a la misma como una limitación (Patten, 1992; Gamble *et al*, 1996).

⁹ Dado que para ambos documentos, informe de gestión y memoria, se ha incluido un ítem relativo a "Otras informaciones", en la elaboración del índice hemos optado por considerar un único ítem con dicha denominación, que engloba todas las informaciones de carácter medioambiental que pueden calificarse como "otras", sin diferenciar si las mismas son presentadas en el informe de gestión o en la memoria. Por otro lado, este ítem se refiere también a la información incluida en la carta del Presidente que, en el momento de realizar el análisis global anteriormente citado, no había sido objeto de categorización.

¹⁰ Ante la dificultad para comprobar la normalidad de las muestras sectoriales en los tres ejercicios económicos se ha asumido que, de un modo global, los datos recogidos no siguen una distribución normal, justificándose la aplicación de la prueba no paramétrico de Friedman como alternativa al análisis de variación. Además, es importante subrayar que la aplicación de estos test sólo es posible una vez que se ha comprobado, a través de los coeficientes de correlación de *Pearson* y de *Spearman*, que existe alta correlación positiva entre las variables (coeficiente >0,6).

O planeamento estratégico e a eficácia organizacional no ensino superior agrário. Que relação?

António José Gonçalves Fernandes

Instituto Politécnico de Bragança

Doutor em Gestão pela Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro

toze@ipb.pt

Maria Isabel Barreiro Ribeiro

Instituto Politécnico de Bragança

Doutora em Economia pela Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro

xilote@ipb.pt

(Recebido em 8 de Dezembro de 2008; Aceite em 23 de Janeiro de 2009)

Resumo

O estudo da relação entre as diversas fases do processo de planeamento estratégico e a eficácia organizacional nas instituições portuguesas com ensino superior agrário é o tema central deste artigo. Para a realização do estudo foi enviado um questionário por correio electrónico a todos os gestores de topo. O inquérito permitiu recolher informação acerca da forma como se processa o planeamento estratégico e acerca dos indicadores que permitem avaliar os três domínios de eficácia organizacional. Os resultados do Teste de *Spearman* revelam a existência de correlações positivas entre as fases do processo de planeamento estratégico e a eficácia organizacional das instituições que leccionam o ensino superior agrário, com excepção da definição de objectivos de acordo com limites temporais, da análise da envolvente e do padrão de referência subjacente à selecção das alternativas estratégicas.

Palavras-chave: Planeamento estratégico; eficácia organizacional; ensino superior; ciências agrárias.

STRATEGIC PLANNING AND ORGANIZATIONAL EFFECTIVENESS WITHIN AGRICULTURAL SCIENCES HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

Abstract

The study of the relationship between organizational effectiveness and strategic planning phases is the main objective of this paper. The study object included the higher education institutions that, in Portugal, are dedicated to the agricultural sciences. A survey was sent by e-mail to all top managers. The survey included questions about the strategic planning process phases and organizational effectiveness domains. The *Spearman* test results reveal the existence of positive correlations among the organizational effectiveness and the strategic planning process phases except the objectives definition in a time bound, the environmental scanning and the reference pattern underlying strategic alternatives choice.

Keywords: Strategic planning; organizational effectiveness; higher education; agricultural sciences.

1. INTRODUÇÃO

Para Luthans *et al.* (1988), a eficácia organizacional é, universalmente, aceite como o maior objectivo da gestão moderna. Outros investigadores como Altschuld e Zheng (1995) consideram que a eficácia organizacional foi e continua a ser o tema central da teoria e prática da teoria organizacional. Para Kriemadis (1997), o sector educacional olha para o planeamento estratégico como a ferramenta capaz de produzir, com benefício próprio, mudanças estratégicas que permitam, de forma rápida, a adaptação ao meio em constante mutação. Nesta linha, Simão *et al.* (2003) chamam a atenção para a necessidade de planeamento estratégico no ensino superior que, segundo Machado *et al.* (2005), está ainda, na sua fase inicial. Apesar disso, estes investigadores acreditam que existe vontade por parte da gestão de topo destas instituições em adoptar este instrumento de gestão. As razões apontadas justificam a elaboração deste artigo no qual se pretende analisar a relação entre as fases do processo de planeamento estratégico e a eficácia organizacional nas instituições portuguesas com ensino superior agrário. Este trabalho baseia-se na conceptualização de eficácia organizacional de Cameron (1978) e das fases do processo de planeamento estratégico. Foi desenvolvido um questionário sobre as percepções quanto à prática do planeamento estratégico e eficácia organizacional das instituições portuguesas com ensino superior agrário que foi aplicado ao universo dos gestores de topo destas instituições. A análise de correlação bivariada dos dados permite investigar a relação entre planeamento estratégico e a eficácia organizacional, sugerindo que a aplicação do planeamento estratégico é benéfica para as instituições em causa.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

A utilização de indicadores de desempenho é, segundo Conceição *et al.* (1998), uma técnica bastante difundida que permite realizar uma tarefa muito complexa como a avaliação da eficácia organizacional porque para além de ser difícil estabelecer e fazer cumprir objectivos é, igualmente, difícil medir os resultados da actividade do ensino superior. Nesta linha, Uline *et al.* (1998) sugerem o uso de indicadores que permitam aferir acerca da saúde organizacional, da confiança dentro da unidade orgânica e dos resultados obtidos pelos estudantes como a forma de medir a eficácia escolar. Assim sendo, no âmbito deste trabalho de investigação, os critérios de avaliação da eficácia organizacional do ensino superior possuem características normativas ou prescritivas que são avaliados com recurso a indicadores dos quais se dá conta no Anexo I. O conjunto de nove critérios proposto por

Cameron (1978) e validado pelos gestores de topo das universidades americanas permite, como se pode ver no anexo referido, avaliar a eficácia organizacional das instituições de ensino superior no domínio académico, no domínio da motivação, e no domínio da adaptação externa.

Essencialmente, para Cameron (1978), Cameron e Tschirhart (1992) e Cameron e Whetten (1981), o domínio da motivação enfatiza a satisfação e a motivação dos estudantes, dos membros da instituição e dos administradores; a suavidade dos processos organizacionais internos; e, a ausência de conflitos e tensões internas. No domínio académico, a ênfase recai no ensino, na investigação e no desenvolvimento de actividades quer dos membros da instituição, quer dos alunos. Por fim, o domínio da adaptação externa coloca ênfase nos serviços à comunidade, na adaptação às pressões externas e na preocupação em dotar os alunos com competências específicas ao exercício da sua actividade profissional.

Como foi referido na introdução, o planeamento estratégico surge na literatura sobre gestão como a ferramenta capaz de ajudar a enfrentar os desafios emergentes na nova paisagem competitiva. No entanto, segundo Kriemadis (1997), o aumento da velocidade da mudança global, económica e tecnológica promove a gestão da mudança como uma questão, particularmente, importante para estas organizações. Neste contexto, as organizações, em vez de responderem à mudança, conduzem a gestão da mudança através do planeamento estratégico para maximizarem a sua eficácia organizacional.

Nas instituições de ensino superior que, Mintzberg (1996) classifica como organizações burocráticas profissionais são contratados especialistas (docentes) para o centro operacional. Estes especialistas beneficiam de um auto-controlo considerável sobre o seu trabalho. Ou seja, o docente desenvolve o seu trabalho de forma independente dos seus colegas mas, simultaneamente, muito próximo dos clientes (alunos). A coordenação entre os docentes é feita à custa da padronização das qualificações e do conhecimento. A democracia é seu apanágio e, por norma, o poder concentra-se nalguns órgãos de decisão, nomeadamente, reitorias ou direcções, senados ou conselhos gerais, assembleias de representantes, conselhos pedagógicos e conselhos científicos. Trata-se de órgãos colegiais, nos quais os interesses divergentes podem conduzir a impasses e bloquear a tomada de decisão. Apesar da especificidade da sector estudado e das considerações tecidas por Mintzberg e Lampel (1999) que vão no sentido de todo o processo de planeamento estratégico possuir um desenho único para “encaixar” nas necessidades de uma organização particular, na perspectiva integradora fornecida pela Escola da Configuração, todo o modelo

inclui os passos que podem observar-se no Anexo II, designadamente, a visão estratégica patente na formulação da missão e na definição dos objectivos, a análise ambiental que envolve que o ambiente interno quer o externo, o desenho e selecção de alternativas estratégicas, implementação da estratégia com recurso a programas de acção e orçamentos, e, por fim o controlo estratégico. A visão estratégica é, segundo os mesmos investigadores e Calingo (1989), uma abordagem criativa e intuitiva própria da escola do empreendedor na qual a organização define a posição desejada. Da visão estratégica fazem parte as fases de formulação da missão e a definição dos objectivos estratégicos. Por sua vez, a formulação da missão desenvolve-se na esfera da escola cultural pois, segundo Collins e Porras (1996), deve fazer alusão ao conjunto de valores ideológicos e objectivos visionários da organização. Para a realização da análise interna e da análise externa, em muito, contribuem ferramentas como a análise *SWOT* desenvolvida por Learned *et al.* (1965), a análise de hiato desenvolvida por Ansoff (1977) e a análise da atractividade da indústria desenvolvida por Porter (1986). Trata-se de contributos das escolas prescritivas, mais concretamente, da escola do desenho, da escola do planeamento e da escola do posicionamento. Apesar disso, a ênfase colocada no ambiente externo pode ser percebida como um contributo da escola ambiental para o processo de formação da estratégia. Tais ferramentas permitem conhecer o hiato ou desvio entre a posição actual e a posição desejada. Nestas condições, a organização pode desenvolver as alternativas estratégicas de forma a aproximar as posições referidas, diminuir os desvios identificados e eliminar o hiato. Para Cardoso (1995), a fase do desenho das alternativas estratégicas corresponde ao momento anterior à tomada de decisão estratégica. Trata-se de uma fase preparativa na qual a organização não deve perder de vista o padrão de referência que permite analisar as vantagens comparativas das alternativas estratégicas propostas para fazer face às linhas gerais de orientação. O contributo da escola da aprendizagem pode manifestar-se no contexto de um modelo de planeamento estratégico dinâmico e flexível porque, segundo Mintzberg e Lampel (1999), as alternativas estratégicas podem emergir durante o próprio processo. Para além disso, segundo Mintzberg *et al.* (1998), durante esta fase ocorrem jogos de poder nos quais são feitas negociações e debates internos entre os diferentes constituintes no contexto da escola do poder. Posteriormente, segundo Pearce e Robinson (1994), a decisão e implementação estratégica consiste na selecção das acções a empreender tendo em conta a coerência interna e externa durante um determinado período de tempo. Para que as decisões possam ser tomadas devem, segundo Leyes (2001), ser definidos programas de acção e os orçamentos. Por fim, segundo Pearce e Robinson (1994), a organização deve proceder ao controlo estratégico no sentido de verificar se o desempenho realizado corresponde ao planeado. Desta forma, a organização pode promover a realimentação do processo através de acções correctivas consideradas necessárias. Pelo exposto, o modelo

proposto situa-se, segundo Fernandes (2007), na esfera da dimensão integrativa. Trata-se, segundo Saker e Speed (1996), de um modelo híbrido uma vez que reúne, simultaneamente, características dos modelos sinópticos (deliberados) e dos modelos incrementais (emergentes). Para Fernandes (2007), o modelo proposto baseia-se na dimensão prescritiva do planeamento estratégico mas inclui, igualmente, elementos próprios da dimensão descritiva.

3. METODOLOGIA

Como pode ver-se no quadro 1, o objecto do estudo engloba seis universidades e oito institutos politécnicos. Estas instituições foram escolhidas porque leccionam cursos na área científica das ciências agrárias. Assim sendo, pode-se afirmar que, em termos geográficos, o ensino superior agrário se encontra distribuído, de forma homogénea, por todo o território nacional. Efectivamente, apenas os distritos de Aveiro, Braga, Leiria e Setúbal não possuem, no seu território, qualquer instituição com ensino superior agrário. Nesta situação encontra-se, igualmente, a Região Autónoma da Madeira.

Segundo Ribeiro (2005), a quase totalidade das universidades que leccionam o ensino agrário foram criadas na década de setenta do século passado. Existem, no entanto, duas excepções. Trata-se da Faculdade de Ciências integrada na Universidade do Porto que lecciona o curso de Ciências Agrárias desde 1994; e, o Instituto Superior de Agronomia que foi integrado na Universidade de Lisboa no quadro da reorganização universitária de 1914 e, posteriormente, incorporado na Universidade Técnica de Lisboa em 1930. A grande maioria das escolas superiores agrárias surgiu na década de oitenta do século XX com a intenção de regionalizar e diversificar do ensino superior agrário.

Quadro 1 – Instituições que integram o ensino superior agrário português

Instituição	Unidade orgânica
Instituto Politécnico de Beja	Escola Superior Agrária de Beja
Instituto Politécnico de Bragança	Escola Superior Agrária de Bragança
Instituto Politécnico de Castelo Branco	Escola Superior Agrária de Castelo Branco
Instituto Politécnico de Coimbra	Escola Superior Agrária de Coimbra
Instituto Politécnico de Portalegre	Escola Superior Agrária de Elvas
Instituto Politécnico de Santarém	Escola Superior Agrária de Santarém
Instituto Politécnico de Viana do Castelo	Escola Superior Agrária de Ponte de Lima
Instituto Superior Politécnico de Viseu	Escola Superior Agrária de Viseu
Universidade de Évora	Área Departamental de Ciências Agrárias
Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	Área de Ciências Agrárias
Universidade do Algarve	Faculdade de Engenharia de Recursos Naturais
Universidade do Porto	Faculdade de Ciências
Universidade dos Açores	Departamento de Ciências Agrárias
Universidade Técnica de Lisboa	Instituto Superior de Agronomia

A inquirição foi o procedimento lógico de investigação empírica adoptado porque permite a recolha de dados não acessíveis à observação. Para levar a cabo a inquirição optou-se pela construção de um questionário estruturado que, posteriormente, viria a ser enviado por correio electrónico ao universo dos gestores de topo das instituições portuguesas que possuem unidades orgânicas vocacionadas para o ensino superior das ciências agrárias, tal como pode ver-se na figura 1. Desta forma, contemplou-se a possibilidade de todos poderem responder ao inquérito. A preferência por estes inquiridos para avaliar a eficácia organizacional e descrever o processo de planeamento estratégico das instituições de ensino superior agrário justifica-se por permitir o acesso a uma perspectiva única, ou seja, a perspectiva do ápice estratégico.

Figura 1 – Universo em estudo



Os dados foram recolhidos no segundo trimestre de 2005. Periodicamente, a intervalos de 15 dias, foram enviadas mensagens por correio electrónico no sentido de relembrar aos inquiridos a importância da sua participação na realização do estudo empírico. O procedimento adoptado pretendia captar a atenção dos inquiridos para uma tarefa que, na apertada agenda dos gestores de topo das instituições de ensino superior agrário seria uma tarefa secundária e consumiria, segundo o teste piloto, entre 35 e 45 minutos. Tal procedimento viria a permitir a obtenção de uma taxa de resposta de 55% a que correspondem 44 inquéritos válidos. Os dados recolhidos foram, posteriormente, tratados recorrendo à estatística bivariada através da análise de correlação entre variáveis. Neste estudo, a variável explicada (eficácia organizacional) é uma variável qualitativa ordinal medida com recurso a uma escala de *Likert* de 1 a 5.

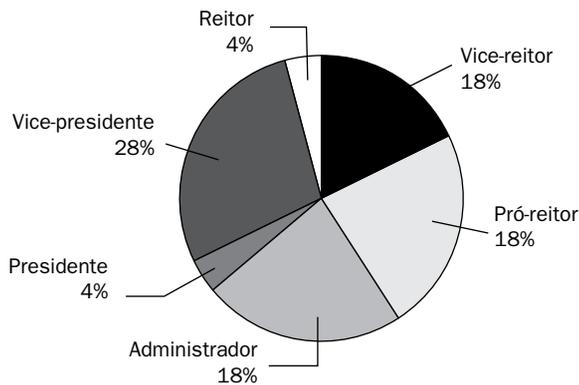
Segundo Pestana e Gageiro (2005), a análise de correlação é uma das técnicas estatísticas de utilização mais frequente quando o tratamento estatístico dos dados envolve a investigação da relação entre variáveis. Efetivamente, este tipo de análise permite verificar a existência ou não de uma

relação entre a variável dependente ou explicada (eficácia organizacional) e as variáveis independentes ou explicativas (fases do processo de planeamento estratégico).

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A amostra apresentada na figura 2 é constituída por 4% de reitores, 18% de vice-reitores, 23% de pró-reitores, 4% de presidentes, 28% de vice-presidentes e 23% de administradores pertencentes à gestão de topo das organizações estudadas. No que diz respeito à gestão de topo, convém salientar que a distribuição por tipo de ensino é equitativa uma vez que, quer o Ensino Universitário quer o Ensino Politécnico, contribuem com cerca de 50% das respostas. Os resultados mostram que os reitores das universidades e os presidentes dos institutos politécnicos delegaram a tarefa de preenchimento do inquérito junto dos outros membros da gestão de topo devido ao facto das suas agendas serem demasiado sobrecarregadas para que estes pudessem ocupar-se, pessoalmente, deste assunto.

Figura 2 – Distribuição da amostra por cargo desempenhado

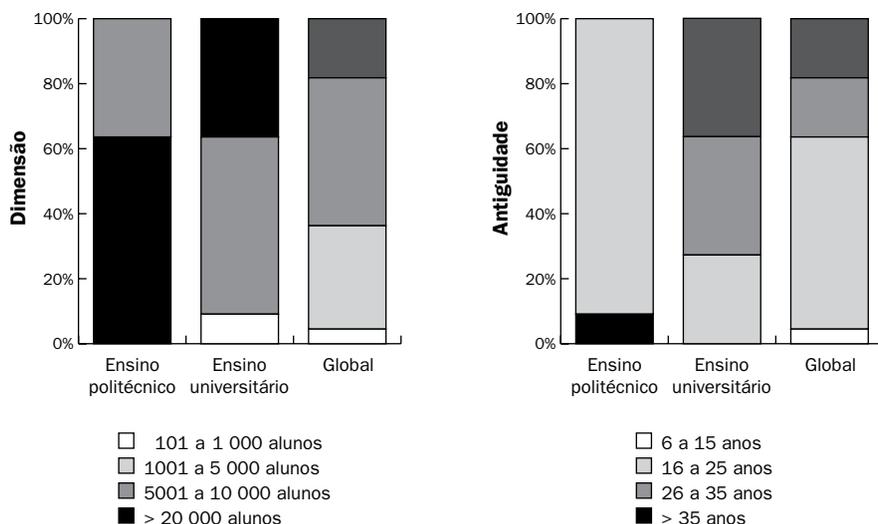


Como pode ver-se na figura 3, para 45,5% dos gestores de topo que responderam ao inquérito, a dimensão das organizações medida pelo número de alunos matriculados no ano lectivo de 2004/2005, situa-se entre os 5001 e os 10000 alunos. No entanto, quando tido em conta o tipo de ensino, 63,6% dos dirigentes de topo do Ensino Politécnico asseguram que a dimensão das organizações que dirigem se situa entre os 1001 e os 5000 alunos.

Da mesma forma, para 59,1% dos gestores de topo que responderam ao inquérito, a antiguidade das organizações que dirigem é da ordem dos

16 a 25 anos. A figura mostra que, de uma maneira geral, as organizações politécnicas são recentes na medida em que, segundo 90,9% dos dirigentes de topo das instituições estudadas, a tomada de posse da Comissão Instaladora ocorreu entre 1980 e 1989.

Figura 3 – Dimensão e antiguidade das organizações segundo o tipo de ensino



Das respostas dos gestores das universidades pode perceber-se que instituições com mais de 50 anos (36,4%) e instituições cuja actividade teve início entre os 16 e 35 anos (63,7%) coexistem, harmoniosamente, e contribuem para a diversificação estrutural do ensino superior agrário português.

Os resultados globais acerca das características das organizações apresentados no quadro 2 mostram que, para 45,5% dos gestores de topo que responderam ao inquérito, os atributos dominantes das suas organizações são a ordem, as regras, os regulamentos e a uniformidade. Igualmente, para 45,5%, as instituições que dirigem estão vinculadas a regras, políticas e procedimentos. Para 40,9%, a estrutura organizacional é descentralizada e orgânica pois baseia-se na supervisão directa. Apesar disso, para 86,4%, o poder concentra-se em órgãos formais.

Para 45,5%, à semelhança da vinculação, dos atributos dominantes e da detenção do poder, o estilo de liderança é característico de organizações burocráticas nas quais o líder é, essencialmente, um coordenador e administrador. Mas, apesar disso, 40,9% das organizações estão orientadas para a realização dos objectivos; 50% para a ênfase estratégica que é própria da dimensão humana por se basear no desenvolvimento dos recursos humanos; e, por fim, 31,8% para a cultura organizacional que assenta no desenvolvimento.

Quadro 2 – Características das organizações

Características	Descrição	Ensino Politécnico	Ensino Universitário	Global
Atributos dominantes	Ordem, regras e regulamentos	27,3%	63,6%	45,5%
	Coesão, participação, trabalho de equipa	45,5%	9,1%	27,3%
	Competitividade, prossecução de objectivos	9,1%	18,2%	13,6%
	Empreendedorismo, criatividade	18,2%	9,1%	13,6%
Vinculação	Regras, políticas e procedimentos	36,4%	54,5%	45,5%
	Lealdade, tradição, coesão interpessoal	45,5%	9,1%	27,3%
	Orientação para os objectivos, competição	9,1%	27,3%	18,2%
	Empreendedorismo, flexibilidade	9,1%	9,1%	9,1%
Estrutura organizacional	Centralizada e burocrática	9,1%	27,3%	18,2%
	Centralizada e orgânica	45,5%	18,2%	31,8%
	Descentralizada e burocrática		18,2%	9,1%
	Descentralizada e orgânica	45,5%	36,4%	40,9%
Orientação	Processos internos	18,2%	54,5%	36,4%
	Pessoas	27,3%	18,2%	22,7%
	Realização de objectivos	54,5%	27,3%	40,9%
Estilo de liderança	Coordenador, administrador	36,4%	54,5%	45,5%
	Mentor, facilitador, figura paternal	18,2%	9,1%	13,6%
	Decisor, orientado para a realização	9,1%	27,3%	18,2%
	Empreendedor, inovador, arrojado	36,4%	9,1%	22,7%
Ênfase estratégica	Estabilidade, produtividade, operações	18,2%	27,3%	22,7%
	Desenvolvimento dos recursos humanos	45,5%	54,5%	50,0%
	Vantagem competitiva	9,1%	9,1%	9,1%
	Inovação, crescimento, novos recursos	27,3%	9,1%	18,2%
Cultura organizacional	Baseada na hierarquia	18,2%	27,3%	22,7%
	Baseada no grupo	18,2%	18,2%	18,2%
	Baseada na racionalidade	27,3%	27,3%	27,3%
	Baseada no desenvolvimento	36,4%	27,3%	31,8%
Distribuição do poder	Órgãos formais	100%	72,7%	86,4%
	Discentes, outro pessoal		18,2%	9,1%
	Docentes		9,1%	4,5%

Como foi referido, a eficácia organizacional envolve três domínios, nomeadamente, o domínio académico, o domínio da adaptação externa e o domínio da motivação. Os resultados apresentados no quadro 3 revelam que os níveis de eficácia organizacional são, globalmente, satisfatórios em todos os domínios. Contudo, tendo em conta as medianas, os resultados mostram que 50% dos inquiridos são da opinião que as instituições são ineficazes ou pouco eficazes.

Quadro 3 – Médias e medianas dos domínios de eficácia por tipo de ensino

Domínios da eficácia	Médias			Medianas		
	Ensino Universitário	Ensino Politécnico	Global	Ensino Universitário	Ensino Politécnico	Global
Domínio Académico	3,27	3,34	3,31	3,14	3,36	3,21
Domínio da Adaptação externa	3,51	3,57	3,54	3,56	3,38	3,47
Domínio Motivação	2,96	3,36	3,16	2,96	3,32	3,04
Eficácia Organizacional	3,25	3,42	3,33	3,29	3,32	3,29

Para verificar se existem diferenças, estatisticamente, significativas na eficácia organizacional por tipo de ensino deve, segundo Maroco (2007), usar-se o teste *T-Student* para duas amostras independentes. Este teste exige, no entanto, algumas condições para a sua aplicabilidade, nomeadamente, a normalidade dos dados e a homogeneidade das variâncias que foram testadas com recurso ao teste de *Shapiro-wilk* e ao teste de *Levene*, respectivamente. Não se tendo verificado os pressupostos de aplicação dos testes paramétricos, aplicou-se em alternativa ao teste *T-Student* o teste de *Mann-Whitney-Wilcoxon* e formularam-se as seguintes hipóteses nulas.

H_{01} : As medianas da eficácia organizacional são iguais no ensino politécnico e no ensino universitário.

H_{02} : As medianas da eficácia organizacional no domínio académico são iguais no ensino politécnico e no ensino universitário.

H_{03} : As medianas da eficácia organizacional no domínio da adaptação externa são iguais no ensino politécnico e no ensino universitário.

H_{04} : As medianas da eficácia organizacional no domínio da motivação são iguais no ensino politécnico e no ensino universitário.

Para um nível de confiança de 95%, a regra de decisão consiste em rejeitar a hipótese nula se a probabilidade de significância (*p-value*) for inferior ao nível de significância (α) de 5%, concluindo-se que existem diferenças, estatisticamente, significativas nos domínios de eficácia organizacional entre o ensino universitário e o ensino politécnico.

Quadro 4 – Comparação de medianas dos domínios de eficácia organizacional por tipo de ensino

Teste de <i>Mann-Whitney-Wilcoxon</i>	Domínios de eficácia organizacional			
	Académico	Adaptação externa	Motivação	Global
<i>p-value</i> (*)	0,814	0,395	0,003	0,173

(*) Probabilidade de significância calculada assintoticamente

O quadro 4 mostra que, apenas, a hipótese nula que diz respeito ao domínio da motivação, H_{04} , é rejeitada, concluindo-se que existem diferenças, estatisticamente, significativas entre as medianas da eficácia organizacional do ensino universitário e do ensino politécnico neste domínio. No domínio da motivação, o ensino politécnico (3,32) é mais eficaz do que o ensino universitário (2,96). Relativamente ao domínio académico e ao domínio da adaptação externa, os dados não permitem rejeitar as respectivas hipóteses nulas pelo que se conclui que a eficácia organizacional nestes domínios é a mesma, independentemente, do tipo de ensino. Na globalidade, verifica-se que não existem diferenças na eficácia organizacional entre os dois tipos de ensino (universitário e politécnico).

Para verificar se existe ou não uma relação entre duas variáveis de natureza quantitativa ou qualitativa ordinal, respectivamente, as fases do planeamento estratégico e a eficácia organizacional pode, segundo Maroco (2007), recorrer-se ao teste da correlação ordinal de *Spearman*. Nesta situação, testam-se as seguintes hipóteses.

H_0 : As fases do planeamento estratégico e a eficácia organizacional não estão correlacionadas.

H_1 : As fases do planeamento estratégico e a eficácia organizacional estão correlacionadas.

Para um nível de confiança de 95%¹, a regra de decisão consiste em rejeitar a hipótese nula se a probabilidade de significância (*p-value*) for inferior ao nível de significância (α) de 5%, concluindo-se que existe correlação entre as fases do modelo de planeamento estratégico e a eficácia organizacional.

Quadro 5 – Correlação entre as fases do planeamento estratégico e a eficácia organizacional

Variáveis do modelo de planeamento estratégico	Teste de <i>Spearman</i>	<i>P-value</i> (a)
1. Declaração da missão	0,442	0,003*
2. Definição de objectivos	0,423	0,004*
2.1. Objectivos: medidas quantitativas	0,330	0,049*
2.2. Objectivos: medidas temporais	0,307	0,069
3A. Análise interna	0,537	0,000*
3B. Análise externa	0,372	0,013*
4. Análise da envolvente	-0,086	0,587
5. Alternativas estratégicas	0,522	0,000*
6. Padrão de referência	0,271	0,083
7. Processo de orçamentação	0,335	0,026*
8. Planeamento de acção	0,481	0,001*
9. Ferramenta de controlo	0,581	0,000*

(a) Probabilidade de significância calculada assintoticamente

* Variáveis correlacionadas a um nível de significância de 5%.

Os resultados obtidos revelam que das 9 fases propostas no modelo teórico de planeamento estratégico para o ensino superior agrário, apenas 2 não apresentam correlação com a eficácia organizacional. Trata-se da análise da envolvente e do padrão de referência subjacente à escolha das alternativas estratégicas. Por outro lado, a fase da definição dos objectivos só é significativa quando estes são medidos quantitativamente, ou seja, quando os objectivos são definidos de acordo com medidas quantitativas que permitam determinar, com segurança, se o objectivo foi alcançado. Como pode ver-se no quadro 5, todas as variáveis incluídas no modelo apresentam correlação significativa, em termos estatísticos e, têm um contributo positivo para a eficácia organizacional das instituições em análise.

5. CONCLUSÃO

Para atingir o principal objectivo deste trabalho, designadamente, a análise da relação entre as diversas fases do modelo de planeamento estratégico (variáveis independentes) e a eficácia organizacional (variável dependente) proposto para o ensino superior agrário utilizou-se o Teste da Correlação Ordinal de *Spearman*. Para levar a cabo o estudo, calcularam-se os níveis de eficácia organizacional nos domínios académico, da adaptação externa e da motivação tendo, posteriormente, sido obtido o nível global de eficácia com recurso ao cálculo da média aritmética dos três domínios referidos. Na opinião dos gestores de topo, a eficácia organizacional das instituições é, apenas, moderada. Quando comparada a mediana da eficácia organizacional global verificou-se que não existem diferenças, estatisticamente, significativas entre o ensino universitário e o ensino politécnico, ou seja, ambos os subsistemas são, igualmente, eficazes. No entanto, tendo em conta os vários domínios da eficácia organizacional verificou-se que, no domínio da motivação, existem diferenças, estatisticamente, significativas entre os dois tipos de ensino. Conclui-se, por isso, que o ensino universitário é menos eficaz, neste domínio, do que o ensino politécnico. Esta situação deriva da insatisfação manifestada pelos alunos, das queixas recebidas e dos atritos resultantes das relações entre alunos e professores.

Para estudar a relação existente entre as fases do processo de planeamento estratégico e a eficácia organizacional usou-se a análise de correlação bivariada. Os resultados revelaram a existência de uma correlação positiva entre as variáveis independentes e a variável dependente, com excepção de duas variáveis. Trata-se da análise da envolvente e do padrão de referência subjacente à escolha das alternativas estratégicas. Por outro lado, a definição de objectivos medidos em termos temporais mostrou não estar, significativamente, correlacionada com a eficácia organizacional.

Face ao exposto, parece óbvia a necessidade de planeamento estratégico, defendida por Simão *et al.* (2003), para o ensino superior. Apesar de tudo, os resultados são encorajadores pois permitem supor que se houver empenhamento organizacional no sentido de disponibilizar recursos para que o processo de planeamento estratégico possa decorrer com normalidade, a eficácia organizacional pode ser aumentada para níveis mais condizentes com a excelência que se pretende para o ensino superior, em geral, e para o ensino superior agrário, em particular. De facto, na opinião de Machado *et al.* (2005), o planeamento institucional está ainda, na sua fase inicial, existindo, contudo, uma vontade em adoptar este instrumento de gestão. Impõe-se, segundo estes investigadores, uma maior pro-actividade

das instituições públicas de ensino superior na tentativa de implementação do processo de planeamento de forma a recuperar o atraso relativamente às suas congéneres privadas.

Os resultados do estudo proporcionam informação útil, especialmente, aos líderes das organizações estudadas, acerca dos níveis de eficácia organizacional nos diferentes domínios e, simultaneamente, alertam para o facto do planeamento estratégico, na sua plenitude, poder contribuir para uma melhoria substancial da eficácia organizacional.

Bibliografia

Ansoff, I. (1977), *Estratégia Empresarial*, São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.

Altschuld, J. e Zheng, H. (1995), Assessing the Effectiveness of Research Organizations: An Examination of Multiple Approaches, *Evaluation Review*, 19 (2), 197-216.

Calingo, L. (1989), Environmental Determinants of Generic Competitive Strategies: Preliminary Evidence from Structured Content Analysis of Fortune and Business Week Articles (1983-1984), *Human Relations*, 42 (4), 353-369.

Cameron, K. (1978), Measuring Organizational Effectiveness in Institutions of Higher Education, *Administrative Science Quarterly*, 23 (4), 604-632.

Cameron, K. e Tschirhart, M. (1992), Postindustrial Environments and Organizational Effectiveness in Colleges and Universities, *The Journal of Higher Education*, 63 (1), 87-108.

Cameron, K. e Whetten, D. (1981), Perceptions of Organizational Effectiveness across Organizational Life Cycles, *Administrative Science Quarterly*, 27, 264-268.

Cardoso, L. (1995), *A Gestão Estratégica das Organizações: Ao Encontro do 3º Milénio*, Lisboa: Editorial Verbo.

Collins, J. e Porras, J., (1996), Building Your Company's Vision, *Harvard Business Review*, 74 (5), 65-78.

Conceição, P., Durão, D., Heitor, M. e Santos, F. (1998), *Novas Ideias para a Universidade*, Lisboa: Instituto Superior Técnico Press.

Fernandes, A. (2007), Dimensão Integrativa do Planeamento Estratégico, *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 6 (2), 14-19.

Kriemadis, A. (1997), Strategic Planning in Higher Education Athletic Departments, *International Journal of Educational Management*, 11 (6), 238-247.

Learned, E., Christensen, C., Andrews, K. e Guth, W. (1965), *Business Policy: Text and Cases*, Homewood: Irwin.

Leyes, J. (2001), *Modelos de Estrategia Formalizada y Eficacia Organizativa: el caso de las instituciones de educación superior europeas*, Tesis Doctoral, Lérida: Universidad Politécnica de Cataluña.

Luthans, F., Welsh, D. e Taylor III, L. (1988), A Descriptive Model of Managerial Effectiveness, *Group & Organization Studies*, 13 (2), 148-162

Machado, M., Taylor, J., Farhangmehr, M. e Wilkinson, R., (2005), "Strategic Planning in Portuguese Higher Education Institutions, *Planning for Higher Education*, 34 (1), 29-39.

Maroco, J. (2007), *Análise estatística com utilização do SPSS*, Lisboa: Edições Sílabo.

Mintzberg, H. (1996), *Estrutura e Dinâmica das Organizações*, Lisboa: Publicações Dom Quixote.

Mintzberg, H. e Lampel, J. (1999), Reflecting on Strategy Process, *Sloan Management Review*, 40 (3), 21-30.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B. e Lampel, J. (1998), *Strategic Safari: A Guided Tour through the Wilds of Strategic Management*, New York: Free Press.

Pearce, J. e Robinson, R. (1994), *Strategic Management: Formulation, Implementation and Control*. Homewood: Irwin.

Porter, M. (1986), *Estratégia Competitiva*, Rio de Janeiro: Editora Campus.

Ribeiro, M. (2005), *Construção de um Modelo da Procura para o Ensino Superior Agrário em Portugal*, Tese de Doutoramento, Vila Real: Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro.

Saker, J. e Speed, R. (1996), Developing Strategic Planning in a Special Education Service, *International Journal of Educational Management*, 10 (1), 5-11.

Simão, V., Dos Santos, S. e Costa, A. (2003), *Ensino Superior: Uma Visão para a Próxima Década*, Lisboa: Gradiva.

Spiegel, R. (1977), *Probabilidade e Estatística*, São Paulo: McGraw-Hill.

Uline, C., Miller, D. e Tschannen-Moran, M. (1998), School Effectiveness: The Underlying Dimensions, *Educational Administration Quarterly*, 34 (4), 462-483.

¹ De acordo com Spiegel (1977) é frequente adoptar-se o nível de significância (α) de 0,05 ou 0,01 para evitar erros do tipo I (rejeitar uma hipótese quando ela deveria ser aceite) ou erros do tipo II (aceitar uma hipótese quando ela deveria ser rejeitada). Assim, para níveis de significância de 0,05, a probabilidade de errar é de 5% a que equivale um nível de confiança de 95%.

ANEXO I - INQUÉRITO À EFICÁCIA ORGANIZACIONAL

1. De acordo com a sua percepção, avalie o **domínio académico** da sua organização com recurso aos indicadores que constam do quadro. Assinale a sua opção com uma cruz (X).

Critérios	Indicadores	Escala				
Desenvolvimento académico dos alunos	Trabalho/estudo extra-escolar desenvolvido pelos alunos	1	2	3	4	5
	Nível de realização académica	1	2	3	4	5
	Nível de desenvolvimento académico	1	2	3	4	5
	Número de alunos que concluem a sua formação	1	2	3	4	5
	Ênfase em actividades extra-curriculares	1	2	3	4	5
Desenvolvimento profissional e qualidade da organização	Assistência dos docentes a conferências profissionais	1	2	3	4	5
	Número de publicações dos docentes	1	2	3	4	5
	Grau de actualização dos conhecimentos ministrados	1	2	3	4	5
	Prémios recebidos pela organização	1	2	3	4	5
	Nível de desenvolvimento profissional	1	2	3	4	5
Desenvolvimento pessoal dos alunos	Oportunidades para o desenvolvimento pessoal	1	2	3	4	5
	Crescimento não académico	1	2	3	4	5
	Ênfase em actividades não académicas	1	2	3	4	5
	Importância do desenvolvimento pessoal	1	2	3	4	5

2. De acordo com a sua percepção, avalie o **domínio da adaptação externa** da sua organização com recurso aos indicadores que constam do quadro. Assinale a sua opção com uma cruz (X).

Critérios	Indicadores	Escala				
Desenvolvimento da carreira dos alunos	Número de empregos obtidos dentro da área de formação	1	2	3	4	5
	Grau de cumprimento dos objectivos de carreira	1	2	3	4	5
	Número de cursos orientados para a carreira	1	2	3	4	5
	Número de empregos obtidos como primeira escolha	1	2	3	4	5
	Importância que a escola atribui à educação para a carreira e para a obtenção de emprego	1	2	3	4	5
Abertura do sistema e interacção com a comunidade	Serviço comunitário dos membros da organização	1	2	3	4	5
	Actividades profissionais desenvolvidas fora da instituição	1	2	3	4	5
	Ênfase nas relações com a comunidade	1	2	3	4	5
	Patrocínio de acções junto da comunidade	1	2	3	4	5
	Adaptabilidade face ao ambiente externo	1	2	3	4	5
Capacidade para adquirir recursos	Reputação nacional da instituição	1	2	3	4	5
	Poder de atracção de alunos da região	1	2	3	4	5
	Poder de atracção de alunos de outras regiões	1	2	3	4	5
	Poder de atracção de docentes	1	2	3	4	5
	Poder de atracção de recursos financeiros	1	2	3	4	5
	Capacidade para adquirir recursos	1	2	3	4	5

3. Avalie o **domínio da motivação** da sua organização com recurso aos indicadores que constam do quadro. Assinale a sua opção com uma cruz (X).

Crítérios	Indicadores	Escala				
Satisfação educacional do aluno	Insatisfação demonstrada pelos alunos	1	2	3	4	5
	Queixas recebidas de alunos	1	2	3	4	5
	Atritos resultantes da insatisfação dos alunos	1	2	3	4	5
	Espírito académico manifestado pelos alunos	1	2	3	4	5
Satisfação profissional dos membros da organização	Preferência dos docentes por esta instituição relativamente a outras	1	2	3	4	5
	Preferência do(s) administrador(es) por esta instituição relativamente a outras	1	2	3	4	5
	Satisfação dos docentes com o emprego	1	2	3	4	5
	Satisfação do(s) administrador(es) com o emprego	1	2	3	4	5
	Satisfação dos docentes com a escola	1	2	3	4	5
	Satisfação do(s) administrador(es) com a escola	1	2	3	4	5
Saúde organizacional	Grau de relacionamento entre docentes e alunos	1	2	3	4	5
	Grau de relacionamento interdepartamental	1	2	3	4	5
	Nível de <i>feedback</i> obtido	1	2	3	4	5
	Grau de centralização da liderança	1	2	3	4	5
	Presença de um ambiente de cooperação	1	2	3	4	5
	Flexibilidade da administração	1	2	3	4	5
	Níveis de confiança	1	2	3	4	5
	Níveis de conflito e frustração	1	2	3	4	5
	Capacidade de resolução de problemas	1	2	3	4	5
	Uso do talento e habilidades individuais	1	2	3	4	5
	Grau de supervisão e controlo	1	2	3	4	5
	Adequação do reconhecimento e da recompensa	1	2	3	4	5
	Participação da tomada de decisão	1	2	3	4	5
	Nível de poder associado à participação	1	2	3	4	5
	Equidade no tratamento e nas recompensas	1	2	3	4	5
	Nível de saúde organizacional	1	2	3	4	5
	Intensidade do planeamento estratégico e da definição de objectivos	1	2	3	4	5
	Nível de orientação intelectual	1	2	3	4	5

ANEXO II - INQUÉRITO AO PLANEAMENTO ESTRATÉGICO

1. Escolha, de entre as afirmações listadas acerca da **definição da missão**, aquela que melhor traduz a realidade da sua organização. Assinale-a com uma cruz (X).

Não foi definida qualquer declaração de missão.	
A declaração da missão foi importada a partir da legislação acerca da missão para o ensino superior, apesar disso, apenas existe na mente dos líderes formais.	
A declaração da missão foi importada a partir da legislação acerca da missão para o ensino superior e está disponível na forma escrita para consulta dos membros da organização.	
A declaração da missão inclui o conjunto de valores ideológicos, os objectivos visionários e a finalidade imutável da organização, no entanto, apenas existe na mente dos líderes formais.	

2. Escolha, de entre as afirmações listadas acerca da **definição dos objectivos**, aquela que melhor traduz a realidade da sua organização. Assinale-a com uma cruz (X).

Não se estabeleceram objectivos no processo de planeamento estratégico	
Estabeleceram-se poucos objectivos (<5) no processo de planeamento estratégico e não foram formalizados nem documentados.	
Estabeleceram-se muitos objectivos (>5) no processo de planeamento estratégico e não foram formalizados nem documentados.	
Estabeleceram-se poucos objectivos (<5) no processo de planeamento estratégico e foram formalizados e documentados no plano estratégico.	
Estabeleceram-se muitos objectivos (>5) no processo de planeamento estratégico e foram formalizados e documentados no plano estratégico.	
Estabeleceram-se objectivos articulados para a organização, de acordo com a declaração de missão e objectivos específicos para cada unidade orgânica.	

2.1. Se a resposta à pergunta anterior foi a primeira opção, então passe à pergunta seguinte. Caso contrário, assinale com uma cruz (X) a **percentagem aproximada de objectivos especificados** que...

2.1.1. ...contam com medidas quantitativas que permitam determinar, com segurança, se o objectivo foi alcançado.	2.1.2. ...incluem elementos temporais relativamente aos prazos de tempo durante os quais devem ser alcançados.
Menos de 20%	Menos de 20%
Entre 20% e 40%	Entre 20% e 40%
Entre 40% e 60%	Entre 40% e 60%
Entre 60% e 80%	Entre 60% e 80%
Mais de 80%	Mais de 80%

3. Escolha, de entre as afirmações listadas acerca da **análise interna**, aquela que melhor traduz a realidade da sua organização. Assinale-a com uma cruz (X).

Não se faz qualquer análise interna.	
Elabora-se a partir do conhecimento da organização por parte dos planeadores.	
Baseia-se em dados históricos relativos à actuação das unidades orgânicas não recolhidos propositadamente para a elaboração do plano.	
Elaboram-se listas de pontos fortes e pontos fracos da organização, obtidos por consenso num processo participativo.	
Avaliam-se os processos internos da organização e das actividades através do uso de ferramentas específicas. (ex: modelos de qualidade).	
Avaliam-se os recursos e capacidades colectivos das unidades orgânicas.	

4. Escolha, de entre as afirmações listadas acerca da **análise externa**, aquela que melhor traduz a realidade da sua organização. Assinale-a com uma cruz (X).

Não se faz qualquer análise externa	
Faz-se a partir da experiência de quem elabora o plano estratégico.	
Baseia-se em dados estatísticos acerca do ambiente externo (ex: tendências demográficas, despesas com investigação e desenvolvimento, entre outras.)	
Elaboram-se listas de oportunidades e ameaças que podem afectar a organização, obtidos por consenso num processo participativo.	
Avaliação do poder relativo dos agentes externos da organização no que respeita à influência na obtenção dos recursos.	
Usam-se modelos formais de análise do ambiente externo que permitem avaliar a posição competitiva da organização relativamente aos seus competidores directos na obtenção de recursos.	

5. Escolha, de entre as afirmações listadas acerca da **análise da envolvente**, aquela que melhor traduz a realidade da sua organização Assinale-a com uma cruz (X).

Não se realiza nenhuma análise da envolvente	
Cada unidade orgânica elabora o seu próprio plano estratégico realizando (ou não) a sua própria análise da envolvente.	
A organização faz a sua própria análise da envolvente a partir da integração da informação fornecida pelas unidades orgânicas.	
A organização realiza uma avaliação global da envolvente que, posteriormente, comunica às unidades orgânicas para que a utilizem no seu planeamento estratégico.	

6. Escolha, das seguintes situações, aquela que melhor descreve a relação existente entre as **alternativas estratégicas** expressas no plano estratégico e as realmente adoptadas. Assinale-a com uma cruz (X).

O plano estratégico não concretiza alternativas, apenas define objectivos e linhas de orientação para os alcançar.	
As alternativas adoptadas são altamente emergentes pois resultam da negociação com os agentes externos.	
Os programas de acção expressos no plano estratégico costumam cumprir-se, na medida do possível. Frequentemente, existem circunstâncias que podem obrigar a alterar as previsões realizadas.	
Os programas de acção expressos no plano estratégico cumprem-se na totalidade ou é pouco frequente a produção de modificações.	

7. Qual é o **padrão de referência** que a sua organização utiliza para definir as alternativas estratégicas ao elaborar o plano estratégico? Assinale-a com uma cruz (X).

O padrão de referência é o “plano mestre” submetido a aprovação por parte dos agentes externos. O resultado final depende da negociação e pode expressar-se em termos de proximidade ou distância ao plano inicial.	
As alternativas estratégicas surgem de um processo de negociação e debate internos nos quais as análises, interna e externa, actuam como um padrão de referência.	
A alternativa ou alternativas estratégicas adoptadas são escolhidas racionalmente, isto é, são resultado da dedução lógica a partir das conclusões obtidas das análises interna e externa.	
As alternativas adoptadas resultam da ideia acerca da evolução que se quer para a organização. Apesar de considerar os resultados das análises interna e externa, a relação nem sempre é evidente porque a direcção usa outras fontes de informação não, necessariamente, formalizadas.	

8. Escolha, de entre as afirmações listadas, aquela que melhor descreve as relações entre o processo de planeamento estratégico e o **processo de orçamentação** na sua organização. Assinale-a com uma cruz (X).

A proposta de orçamento é elaborada a partir de acréscimos ou decréscimos sobre os valores orçamentados no exercício anterior.	
A proposta de orçamento é elaborada a partir de modelos objectivos de afectação de recursos nos quais se levam em consideração os orçamentos de exercícios anteriores e o rendimento dos membros da organização no ano anterior.	
Uma parte do orçamento é elaborada de forma incremental e a outra consiste em afectar recursos a programas concretos do plano estratégico.	
Existe uma parte do orçamento com uma quantidade total incremental, mas na qual os recursos vão sendo afectados às subunidades chave de actuação do plano estratégico. A outra parte consiste no financiamento de programas concretos do plano estratégico.	
O orçamento é elaborado, na totalidade, a partir da estratégia definida no processo de planeamento, ou seja, existe uma relação estreita entre o processo orçamental e o processo estratégico.	

9. Escolha, de entre as afirmações listadas, aquela que melhor descreve o conteúdo do plano estratégico no que diz respeito ao **planeamento da acção**. Assinale-a com uma cruz (X).

Não existem propostas que suponham uma variação substancial das condições nas quais a unidade orgânica realiza a actividade.	
Podem encontrar-se linhas genéricas de actuação para o futuro no sentido de intensificar determinadas áreas ou tecnologias.	
Pode encontrar-se um conjunto de programas que pretendem levar-se a cabo e cuja realização está condicionada pela obtenção de recursos ou pelo consenso.	
Pode encontrar-se um conjunto de programas cuja presença se justifica por assegurar a coerência do conjunto.	
Pode encontrar-se uma estratégia para o conjunto da organização na qual se estabelece, entre outras coisas, um conjunto de programas de acção.	

10. Escolha, de entre as afirmações listadas, aquela que melhor descreve a posição da sua organização na utilização do planeamento estratégico como **ferramenta de controlo**. Assinale-a com uma cruz (X).

Não existem procedimentos formalizados de controlo da actuação dos membros da organização.	
Existem mecanismos de controlo da actuação dos membros da organização mas são processos separados do planeamento estratégico e, como tal, não são definidos por ele.	
Definem-se mecanismos de controlo no planeamento estratégico consistentes com a avaliação das acções realizadas de modo a poderem delimitar-se responsabilidades.	
Os mecanismos de controlo estão definidos com detalhe no planeamento estratégico e consistem, fundamentalmente, na avaliação das acções realizadas de modo a poderem levar-se a cabo as acções correctivas necessárias.	

ESTATUTO DA REVISTA *CONTABILIDADE E GESTÃO*

Artigo 1.º Natureza e objecto

A *Contabilidade e Gestão* é uma revista científica nas áreas da Contabilidade e afins, cujos objectivos, estrutura e funcionamento se encontram regulados no presente estatuto.

Artigo 2.º Conteúdo

Os artigos a publicar na revista terão de ser originais e serão sujeitos a pareceres de especialistas.

Artigo 3.º Difusão

A revista é distribuída gratuitamente às entidades definidas pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) e, mediante um preço por ela a fixar, aos que assinarem a sua distribuição.

Artigo 4.º Destinatários

A revista pretende constituir-se como uma referência e um meio de comunicação entre a comunidade científica, investigadores, docentes, estudantes, empresários e profissionais nas áreas da Contabilidade e afins.

Artigo 5.º Propriedade

A revista *Contabilidade e Gestão* é uma publicação propriedade da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 6.º Apoio científico

A revista *Contabilidade e Gestão* tem o apoio científico da Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES), mediante pro-

tocolo de colaboração entre aquela associação e a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 7.º **Órgãos**

São órgãos da revista *Contabilidade e Gestão*:

- a)** A Direcção;
- b)** O Conselho Editorial.

Artigo 8.º **Direcção**

- 1.** A Direcção é constituída por um Director e três Directores Adjuntos.
- 2.** O Director é, por inerência, o Presidente da Direcção da CTOC.
- 3.** O Director é coadjuvado pelos Directores Adjuntos, sendo destes por inerência, o Presidente do Conselho Técnico da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, o Presidente da Direcção da Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES) e o terceiro nomeado pelo Director.
- 4.** Compete à Direcção:
 - a)** Aprovar o Regulamento Interno;
 - b)** Nomear, renovar e destituir os membros do Conselho editorial e dos especialistas (*referees*);
 - c)** Propor à Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas as entidades a quem se distribuirá gratuitamente a revista e o seu preço de assinatura;
 - d)** Aprovar a linha de orientação estratégica da revista;
 - e)** Manter em sigilo os autores dos artigos recebidos até decisão de publicação do Conselho Editorial, bem como daqueles que, por decisão do Conselho, não sejam publicados;
 - f)** Tomar deliberação em quaisquer assuntos que não estejam previstos neste estatuto e no regulamento.
- 5.** A Direcção funciona colegialmente, tendo o director voto de qualidade.

Artigo 9.º **Conselho Editorial**

- 1.** O Conselho Editorial é composto por três Conselheiros.
- 2.** Os Conselheiros são nomeados pela direcção, ouvida a ADCES, pelo período de um ano renovável.
- 3.** Compete ao Conselho Editorial:

- a) Sob proposta da Direcção, promover e executar a linha de orientação da revista;
- b) Propor à Direcção as regras de publicação na revista;
- c) Propor à Direcção a nomeação ou destituição dos especialistas (*referees*);
- d) Analisar o teor dos artigos para publicação e pré seleccionar os especialistas (*referees*) para emissão de parecer;
- e) Ouvir a Direcção quanto à indicação dos especialistas (*referees*);
- f) Devolver à Direcção todos os artigos que não se enquadrem nas áreas científicas da revista definidas no artigo 1.º;
- g) Devolver à Direcção os artigos após parecer final dos especialistas (*referees*);
- h) Definir o conteúdo da Revista e promover a publicação dos artigos, de forma a salvaguardar a sua coerência e objectivos.

Artigo 10.º **Especialistas**

- 1 – Os especialistas (*referees*) são professores doutorados ou especialistas com currículo científico relevante nas áreas científicas da revista;
- 2 – Os especialistas têm autonomia científica para avaliarem os artigos que lhes são entregues pelo Conselho Editorial.

Artigo 11.º **Remuneração dos Órgãos**

Os Órgãos da *Revista Contabilidade e Gestão* e os especialistas que com ela colaboram na análise dos artigos, serão remunerados, nos termos e condições a definir pela Direcção da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 12.º **Autonomia**

A revista *Contabilidade e Gestão* tem autonomia editorial face à CTOC e à ADCES e será dotada de Orçamento próprio a suportar pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e por receitas próprias.

Artigo 13.º **Incompatibilidades**

- 1 – São incompatíveis as funções de membro de Direcção, Conselho Editorial e especialista (*referees*).

2 – Os membros da Direcção da revista e do Conselho Editorial não podem apresentar artigos para publicação.

Artigo 14.º
Interpretação

A resolução de quaisquer dúvidas e interpretações suscitadas com o presente estatuto são da competência da Direcção da revista.

Artigo 15.º
Publicidade

O presente Estatuto será publicado nos meios de comunicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e da ADCES e será disponibilizado permanentemente nos sites da internet. daquelas entidades.

Lisboa, 27 de Abril de 2004

O Presidente da Direcção da CTOC

II

NOTAS AOS AUTORES

CONTABILIDADE E GESTÃO

Portuguese Journal of Accounting and Management

Notas para os autores

Contabilidade e Gestão é a revista científica da CTOC, com o apoio institucional da ADCES, sendo publicada semestralmente com o objectivo de proporcionar discussão profunda e análise crítica de desenvolvimentos que afectam os profissionais e académicos que trabalham na área da Contabilidade e Gestão. Publica artigos escritos por académicos e investigadores mas também por destacados profissionais. A revista tem interesse na publicação de artigos baseados em trabalhos de investigação e outros assuntos relevantes para profissionais, académicos, estudantes e organismos profissionais ligados à Contabilidade e áreas afins, que serão publicados em português, espanhol ou inglês.

SUBMISSÃO DE ARTIGOS

Os artigos devem ser submetidos ao Director da Revista, para Avenida Barbosa do Bocage, 45, 1049-013 Lisboa, em quatro cópias, quando em suporte de papel, ou em suporte informático para o e-mail:

revistacontabilidade@ctoc.pt

Informações adicionais podem ser obtidas através do telefone 351 217 999 719 ou pelo fax 351 217 958 343.

Não há taxa de submissão nem qualquer custo por página publicada.

Se após uma primeira análise o artigo parecer aceitável e de acordo com os objectivos da Contabilidade e Gestão, será enviado pelo Conselho Editorial para dois referees com o objectivo de obter os comentários de (*double-blind review*).

Todos os artigos serão objecto de revisão anónima por, pelo menos, dois especialistas (*referees*).

O Conselho Editorial chegará a uma decisão sobre a publicação depois de ter em conta os relatórios dos *referees*. Os autores obterão os comentários dos referees e a decisão sobre a publicação ou não, dentro do mais curto espaço de tempo possível.

Os artigos só serão considerados pela Contabilidade e Gestão se não tiverem sido publicados ou não estiverem submetidos em mais nenhuma revista. Se quadros, ilustrações ou qualquer outro material sujeito a *copyright* for usado, deverá ser pedida autorização pelo(s) autor(es) e incluída no momento da submissão. Deverá aparecer uma declaração clara no texto, se qualquer material tiver sido publicado anteriormente. Qualquer agradecimento deverá ser incluído junto do material usado.

Os autores que submetam artigos com o objectivo de publicação, terão de assegurar que o trabalho não infringe qualquer *copyright* existente e concordam indemnizar a revista contra os danos que tal facto lhe provoque.

Após a aceitação do artigo pela Contabilidade e Gestão, a transferência de *copyright* será feita do(s) autor(es) para a revista, através de formulário adequado.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

Os principais critérios usados na avaliação dos artigos submetidos à Contabilidade e Gestão são: relevância, novidade, utilidade, clareza, concisão, ligações à literatura existente, substância, rigor e validade dos resultados.

PREPARAÇÃO DO MANUSCRITO

Formato e estilo

Os manuscritos devem ser em português, espanhol ou inglês e devem usar espaço-duplo com uma margem de 2,5 cm em cada parte da página, dimensão A4.

A primeira página (página do título) deverá conter o título do artigo, nomes dos autores e instituições a que pertencem. Deverá também conter a morada, n.º de telefone, n.º de fax e e-mail do autor para quem serão enviadas as decisões, provas e *offprints*. Para apoiar a objectividade da avaliação o(s) autor(es), deve(em) ao longo do texto evitar qualquer referência a si próprio(os) que possibilite a sua identificação pelos referees.

Resumo

A segunda página deverá incluir o título do artigo e um resumo (até 200 palavras). O resumo deve ser uma representação precisa dos conteúdos do artigo. Não deverá haver nenhuma indicação sobre a identidade ou afiliações dos autores.

Deverão ser fornecidas até seis palavras-chave que claramente descrevam o conteúdo do artigo.

Referências

As citações no texto deverão seguir o estilo de Harvard (i.e. apelido(s) do(s) autor(es) seguido pelo ano de publicação e páginas quando relevantes, tudo entre parêntesis). Quando uma fonte tiver mais de dois autores deverá ser citado o primeiro seguido de et al.

Para múltiplas citações do mesmo ano usar a, b, and c imediatamente a seguir ao ano de publicação. O(s) número(s) da(s) páginas a usar em transcrições, deve(m) ser colocado(s) depois da data separado por dois pontos (Ordelheide, (1993:87).

A secção das referências deverá apenas conter as referências citadas no texto. Deverão ser ordenadas por ordem alfabética do apelido do primeiro autor (e depois cronologicamente). Cada referência deverá conter detalhes bibliográficos completos.

Livro

Um autor: Gray, R.H. and Helliar, C. (eds) (1992) *The British Accounting Research Register*. London: Academic Press 5th ed.

Múltiplos autores: Brums, W.J. and Kaplan, R.S (eds) (1987) *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Artigos

Em Revista: Novin, A.M., Pearson, M.A. and Senge, S.V. (1990) Improving the curriculum for aspiring management accountants; the practitioner's point of view. *Journal of Accounting Education* 6(2) Fall, pp.207-24.

Em Livro: Walsh, A.J. (1988) The making of the chartered accountant. In D. Rowe (ed.) *The Irish Chartered Accountant*, pp.155-73. Dublin: Gill and Macmillan.

Relatório

Fitchew, G.E. (1990) "Summing up", in Comission of the European Communities, *The Future of Harmonization of Accounting Standards Within the European Communities*. Brussels.

Figuras e tabelas

Deverá ser dado um título claro e de suficiente dimensão (para ser reduzido caso necessário) a todas as figuras e tabelas.

As tabelas deverão ter um título numerado consecutivamente e de forma independente das figuras e referenciadas no texto.

Agradecimentos

Deverão aparecer no fim do artigo antes das referências.

Notas de rodapé

Devem ser reduzidas ao mínimo indispensável e aparecer no fim do artigo.

Provas e *offprints*

O autor designado receberá as provas em formato PDF que deverão ser corrigidas e devolvidas no prazo de seis dias. Alterações nas provas que não estavam no manuscrito original são difíceis e caras e, por isso desencorajadas.

Será enviada uma cópia da revista aos autores após a publicação. Os autores receberão também o artigo por e-mail em formato PDF e poderão imprimir até 50 cópias, sem custo, para disseminarem o artigo entre colegas.

III

VERSÃO EM INGLÊS DAS NOTAS AOS AUTORES

CONTABILIDADE E GESTÃO

Portuguese Journal of Accounting and Management

Instructions for authors

The Portuguese Journal of Accounting and Management is the Portuguese Chartered Accountants Association (CTOC) refereed journal, with the institutional support of the Portuguese Association of Higher Education Accounting Teachers (ADCES). It is published two times a year with the objective of providing in-depth discussion and critical analysis of developments, which affect academics and professionals working in all areas of accounting and business. It publishes articles by academics and researchers as well as by leading practitioners. The journal is interested to publishing research-based papers and other information on key aspects of accounting and management of relevance to practitioners, academics, students and accounting professional bodies. Papers can be written in Portuguese, Spanish or English.

SUBMISSION OF PAPERS

Manuscripts should be submitted (four hard copies) to the Director, Avenida Barbosa du Bocage, 45, 1049-013 Lisboa. Authors can also submit the article by email in MS Word format using the following email address: revistacontabilidade@ctoc.pt

Additional information can be obtained by phone or fax:

Phone number: 351 217 999 719

Fax number: 351 217 958 343

There is no submission fee and no page charges

If after a first analysis the paper appears to be generally suitable and in line with the aims of the Journal, the Editor will pass it on to at least two referees to comment on the paper via a double-blind review. All articles will be double blind refereed.

The Editor will reach a decision after taking into account the reports from referees. Authors will be provided with referees' reports and publishing decisions within as short a period as possible.

Submission of a paper to the Portuguese Journal of Accounting and Management will be taken to imply that it presents original, unpublished work not under consideration to publication elsewhere. If previously published tables, illustrations or copyright material are to be included then the copyright holder's written permission should be obtained, and included with the submission. A clear statement should appear in the text if any material has been published elsewhere in a preliminary form. Any acknowledgments should be included in the material captions.

Authors submitting articles with a view to publication warrant that the work is not an infringement of any existing copyright and agree to indemnify the publisher against any breach of such warranty.

Upon acceptance of a paper by the Portuguese Journal of Accounting and Management the author(s) will be asked to transfer copyright, via a supplied form, to the publisher.

EVALUATIVE CRITERIA

The main criteria by which submissions to the Portuguese Journal of Accounting and Management will be assessed are: relevance, novelty, usefulness, clarity, conciseness, linkages to existing literature, substance, rigour and validity of results.

MANUSCRIPT PREPARATION

Format and style

Manuscripts should be in Portuguese, Spanish or English and be typed in double spacing with a margin of 2.5 cm at each edge of each page on one side only of the paper, preferably of A4 size.

The cover page (title page) should contain the title of the manuscript, authors' names, positions and institutional affiliations. The address, telephone number, faxes number, and e-mail code (if available) of the author to whom decisions, proofs and offprints should be sent should also be given.

To assist objectivity, the author should avoid any reference to himself or herself over the article, which would enable identification by referees.

Abstract

The second page should include the paper's title and an abstract (up to 200 words). The abstract should be an accurate representation of the paper's

contents. There should be no indication of the identity of the author(s) or the author's (or authors') affiliations.

Up to six keywords or descriptors that clearly describe the subject matter of the paper should be provided.

References

Citations in the text should follow the Harvard system (i.e. name(s) of author(s) followed by the year of publication and page numbers where relevant, all in parenthesis). Where a source has more than two authors quote the first author's name and et al. If an author has two references published in the same year, add lower case letters after the date to distinguish them. Page numbers are indicating by inserting the relevant numbers after the date, separated by a colon (Ordelheide, (1993:87).

The reference section should only contain references quoted in the text. These should be arranged in alphabetical order by surname of the first author (then chronologically). Each reference should contain full bibliographic details.

Book

One author: Gray, R.H. and Helliar, C. (eds) (1992) *The British Accounting Research Register*. London: Academic Press 5th ed.

Multiple authors: Bruns, W.J. and Kaplan, R.S (eds) (1987) *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Article

In Journal: Novin, A.M., Pearson, M.A. and Senge, S.V. (1990) Improving the curriculum for aspiring management accountants; the practitioner's point of view. *Journal of Accounting Education* 6(2) Fall, pp.207-24.

In Book: Walsh, A.J. (1988) The making of the chartered accountant. In D. Rowe (ed.) *The Irish Chartered Accountant*, pp.155-73. Dublin: Gill and Macmillan.

Report

Fitchew, G.E. (1990) "Summing up", in Commission of the European Communities, *The Future of Harmonization of Accounting Standards Within the European Communities*. Brussels.

Figures and tables

All figures and tables should be given titles, numbered consecutively in Arabic numerals, and referred to within the text. Labelling should be clear and of sufficient size to be legible after any necessary reduction.

Tables should be titled, numbered consecutively and independently of any figures, and referred to within the text.

Acknowledgements

Should appear at the end of the paper before the list of references.

Footnotes

Should be kept to a minimum and appear at the end of the paper on a separate page.

Proofs and offprints

The designated author will receive proofs in PDF format, which should be corrected and returned within six days. Amendments at the page-proof stage are difficult and expensive and any alteration to the original text is strongly discouraged.

A copy of the journal will be sent by post to all corresponding authors after publication. Corresponding authors will receive the article by email as a complete PDF and are allowed to print up to 50 copies, free of charge, and to delivery between colleagues.

Especialistas / Editorial Board

Aldónio Ferreira	Monash University – Austrália
Ana Isabel Moraes	Instituto Superior das Ciências do Trabalho e Empresa
Ana Maria Rodrigues	Faculdade de Economia Universidade de Coimbra
António Martins	Faculdade de Economia Universidade de Coimbra
Brendan O’Connell	Deakin University – Austrália
Brian West	Universidade de Ballarat – Austrália
Carlos Mallo	Universidade Carlos III, Madrid – Espanha
Domingos Cravo	Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro
Elísio Brandão	Faculdade de Economia – Universidade do Porto
Garry Carnegie	University of Ballarat – Austrália
Hernâni Carqueja	Faculdade de Economia – Universidade do Porto
Irvine Lapsley	Universidade de Edimburgo – Reino Unido
Isabel Blanco Dopico	Universidade de Santiago de Compostela – Espanha
Isabel Maria Lourenço	Instituto Superior das Ciências do Trabalho e Empresa
João Baptista da Costa Carvalho	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
João Carvalho das Neves	Instituto Superior de Economia e Gestão
João Ribeiro	Faculdade de Economia – Universidade do Porto
Jorge Tua Pereda	Universidade Autónoma de Madrid – Espanha
José Alberto Pinheiro Pinto	Faculdade de Economia – Universidade do Porto
José António Gonzalo Ângulo	Universidade Alcalá de Henares – Espanha
José António Lainez Gadea	Universidade de Zaragoza – Espanha
José António Moreira	Faculdade de Economia – Universidade do Porto
José Rodrigues de Jesus	Faculdade de Economia – Universidade do Porto
José Xavier de Basto	Faculdade de Economia Universidade de Coimbra
Leandro Cañibano	Universidade Autónoma de Madrid – Espanha
Leonor Fernandes Ferreira	Universidade Lusíada e Universidade Nova de Lisboa
Manuela Sarmento	Universidade Lusíada – Lisboa
Márcia Annisette	York University – Canadá
Maria do Céu Alves	Universidade da Beira Interior
Maria Antónia Garcia Benau	Universidade de Valência – Espanha
Maria João Major	Instituto Superior das Ciências do Trabalho e Empresa
Maria José Fernandes	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Rogério Fernandes Ferreira	Instituto Superior de Economia e Gestão
Rui Almeida	Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
Russell Craig	Australian National University – Austrália
Susana Jorge	Faculdade de Economia Universidade de Coimbra
Vicente Condor	Universidade de Zaragoza – Espanha
Vicente Montesinos Julve	Universidade de Valência – Espanha
Vicente Pina Martinez	Universidade de Zaragoza – Espanha
Victor Gonçalves	Instituto Superior de Economia e Gestão

FICHA TÉCNICA DA REVISTA/ *JOURNAL TECHNICAL NOTE*

CONTABILIDADE E GESTÃO

Portuguese Journal of Accounting and Management

Propriedade/ *Ownership*

Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas

Parceria Científica/ *Scientific Partnership*

Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior

Direcção/ *Direction*

Director/ *Director* António Domingues Azevedo

Directores Adjuntos/ *Adjunct Directors*

António Pires Caiado

Avelino Azevedo Antão

Rui Pais de Almeida

Conselho Editorial/ *Executive Direction*

Presidente/ *Editor* Lúcia Lima Rodrigues

Conselheiro/ *Associate Editor* Rui Oliveira Vieira

Assessora de Direcção/ *Direction Adviser*

Maria João Franca

Coordenador da Edição/ *Edition Coordinator*

Roberto Ferreira

Edição Gráfica e Paginação/ *Grafic Edition*

pré&press

Tiragem: 63 000

Depósito Legal: 230013/05

ISSN: 1646-2750

<http://www.ctoc.pt/contabilidadeegestao>

Contabilidade e Gestão

Portuguese Journal of Accounting and Management

Contactos / Contacts

Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
Departamento de Comunicação e Imagem
Av. Barbosa du Bocage, 45
1049-013 Lisboa
Telefone 217 999 719/718
Fax: 217 958 343

revistacontabilidade@ctoc.pt

<http://www.ctoc.pt/contabilidadeegestao>

Call for Papers

The sixth *Accounting History* International Conference

Accounting and the State

Papers will be accepted across the full range of accounting history topics and methodological and theoretical perspectives. As the conference is taking place in a national capital city, authors are encouraged to think about the relationships between the State and accounting, such as:

- Accounting in the public sector at the national, sub-national and local levels;
- New public financial management;
- Taxation and public finance;
- Regulation of the profession and standard setting process;
- The State and accounting in social institutions;
- Accounting education and the State;
- Regulation of the not-for-profit sector;
- Regulation of corporate governance, fraud and collapse;
- Comparisons between the public and private sectors;
- Accounting, politics and public policy.
- Accounting reforms and their implications for inter-generational equity;
- The roles, influence and impacts of transnational State-like organisations, such as the EU.

Submission and Review of Papers: Papers written in the English language should be submitted electronically no later than **19 March 2010** to 6AHIC@bal-larat.edu.au

All papers will be subject to a double-blind refereeing process and will be published on the conference web site, as refereed conference proceedings, unless otherwise advised. Papers should be written in accordance with the *Accounting History* manuscript submission guidelines, which are available at: <http://ach.sagepub.com> A special issue of the journal on the conference theme will be published following the event.

Notification of Acceptance: Notification of papers accepted for inclusion in the conference program will be made by **10 May 2010**.

Accounting History

An *Accounting History* Doctoral Colloquium will be held as part of the event.

Inquiries may be directed to the Conference Convenor, Philip Colquhoun, Victoria University of Wellington, at the following e-mail address: philip.colquhoun@vuw.ac.nz Information about visiting Wellington can be found at <http://www.wellingtonnz.com/> and for visiting New Zealand see <http://www.newzealand.com/>

IX SEMINÁRIO GRUDIS

Call for Papers

UBI – Universidade da Beira Interior, Covilhã – 23 de Janeiro de 2010

Objectivos:

Contribuir para a preparação de *papers* de membros do Grudis a apresentar nas conferências da área em 2010, nomeadamente no congresso da EAA; dar a oportunidade a jovens investigadores de verem os seus projectos de investigação discutidos; aprofundar contactos entre membros da comunidade científica que investigam na área da Contabilidade.

Projectos de investigação:

O seminário dá a possibilidade a dois orientandos de membros do Grudis, ainda que em fase incipiente dos respectivos trabalhos, de apresentarem os seus projectos de investigação e/ou resultados preliminares.

Submissão:

- Os interessados deverão enviar cópia dos *papers/projectos* para Rui Robalo (rmcr@ubi.pt) ou Maria do Céu Alves (mceu@ubi.pt);
- É condição para apreciação das propostas de comunicação que as mesmas não tenham sido apresentadas em anteriores seminários Grudis ou, tendo-o sido, contenham alterações fundamentais;
- A selecção dos *papers/projectos* terá em conta, pela ordem indicada, os seguintes critérios: qualidade do *paper/projecto*, relevância e actualidade dos temas, a data da submissão.

Datas-chave:

- Submissão de *papers/projectos*: **em curso e até 15 de Dezembro de 2009**;
- Comunicação de aceitação: **até 4 de Janeiro de 2010**.

Inscrição:

O custo da participação no seminário, que inclui almoço, *coffee-breaks* e documentação, consta da tabela seguinte. A respectiva ficha de inscrição poderá ser solicitada através dos endereços rmcr@ubi.pt ou mceu@ubi.pt.

	Membros do Grudis ou da ADCES	Não membros do Grudis ou da ADCES
Inscrição até 10 de Janeiro de 2010	30 Euros	40 Euros
Inscrição após essa data	40 Euros	45 Euros

Nota: O seminário conta com o apoio da ADCES – Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior.



ASSOCIAÇÃO DE DOCENTES DE
CONTABILIDADE DO ENSINO SUPERIOR

ADCES

Associação que congrega os docentes de Contabilidade dos estabelecimentos de Ensino Superior. Tem como principais objetivos:

- Apoiar o estudo e investigação da Contabilidade;
- Promoção e intercâmbio, entre os seus membros e com quaisquer outras entidades, nomeadamente associações similares, nacionais e internacionais, de experiências docentes e de investigação;
- Difusão de resultados de intervenções científicas, académicas e profissionais;
- Realização de conferências, colóquios e outras manifestações culturais.

www.adces.org



Câmara dos Técnicos
Oficiais de Contas



Associação de Docentes de
Contabilidade do Ensino Superior