

Contabilidade & Gestão

14

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

NOVEMBRO 2013

Com a colaboração
científica da:



ADCES

Associação de Docentes de
Contabilidade do Ensino Superior



ÍNDICE

Editorial	5
Tax Noncompliance in an International Perspective: a Literature Review.....	9
Integração das teorias explicativas da auditoria no modelo de accountability de Laughlin: análise teórica e empírica	43
Paradigmas Científicos e Processos de Investigação em Ciências de Gestão.....	103
O efeito moderador das práticas de Gestão de Recursos Humanos na criação de valor do capital humano: uma análise exploratória através da heurística das opções reais	141
Estatutos da Revista «Contabilidade e Gestão».....	167
Nota aos autores	171
Especialistas	179
Ficha Técnica	181
Contactos	183

A revista *Contabilidade e Gestão (Portuguese Journal of Accounting and Management)* é um fórum privilegiado para a investigação que se desenvolve em Portugal em contabilidade, aceitando artigos em português, inglês ou espanhol. Visa servir a comunidade académica contabilística portuguesa e todos aqueles que se interessam pela investigação nesta área do saber.

Como habitualmente, este número é composto por quatro artigos, sendo todos de áreas muito diferentes. O primeiro artigo é da área da Fiscalidade, área profissional importante do Técnico Oficial de Contas, mas pouco investigada em Portugal. Por isso se saúda o aparecimento de investigação neste tema. O artigo intitula-se “O incumprimento fiscal numa perspectiva internacional: uma revisão de literatura”, da autoria de Ana Clara Borrego, Cidália Lopes e Carlos Ferreira. Os autores analisam a literatura internacional sobre o cumprimento ou não cumprimento fiscal, com a finalidade de identificar lacunas de conhecimento nesta área. Para isso, estudam um conjunto de trabalhos científicos, desde o início da década de 70 até à actualidade, organizando-os por datas, países, resultados e metodologias utilizadas. Concluem que os estudos sobre o incumprimento fiscal se dividem em duas grandes linhas de investigação: os estudos que explicam o incumprimento fiscal e as atitudes dos contribuintes em relação aos impostos; e os estudos cujo objetivo é a quantificação e mensuração dos níveis de incumprimento fiscal. Em ambas as linhas de investigação, identificam lacunas de conhecimento, nomeadamente: a predominância de estudos baseados nos países anglo-saxónicos, principalmente nos EUA; a escassez de estudos acerca do impacto dos profissionais da fiscalidade no sistema fiscal; a falta de estudos baseados em experiências laboratoriais, para além dos realizados por autores norte-americanos, bem como o número limitado de estudos cuja análise incide sobre o incumprimento fiscal involuntário. Detectadas estas lacunas será importante que se avance com mais investigação nesta área, e em Portugal, onde pouco se sabe sobre a área da fiscalidade, apesar da sua importância para os profissionais da contabilidade.

O segundo artigo intitulado “Integração das teorias explicativas da auditoria no modelo de *accountability* de Laughlin: análise teórica e empírica”, de Bruno Almeida e Alexandre Silva, aborda as principais teorias justificativas da atividade da auditoria na sociedade atual. Assim, os autores tentam perceber por

que razão a auditoria existe e qual é o seu papel na sociedade. Sugerem a teoria da agência como a síntese integradora e unificadora das diferentes teorias explicativas do papel da auditoria na sociedade, acreditando que a inclusão desta teoria no modelo de Laughlin permite o aperfeiçoamento deste modelo. Os autores apresentam ainda um estudo empírico dirigido aos profissionais de auditoria (Revisores Oficiais de Contas (ROC), Auditores Internos e Auditores do Tribunal de Contas) e aos professores do ensino superior portugueses. O objectivo do estudo é investigar qual a interpretação e explicação do papel da auditoria na sociedade. Concluem que a teoria da agência é pouco conhecida em Portugal, não sendo os ROC, de uma forma geral, vistos como agentes dos diferentes utilizadores da informação financeira. Este papel apenas é reconhecido pelos ROC que trabalham em contexto internacional.

No terceiro artigo, Nuno Farinha aborda os “Paradigmas Científicos e Processos de Investigação em Ciências de Gestão”. Este artigo pode ajudar todos aqueles que enfrentam o processo de construção do conhecimento (nomeadamente alunos de mestrado e de doutoramento), dado que aborda os diferentes paradigmas filosóficos com que se defronta o investigador, nomeadamente o positivismo, o pós-positivismo e o construtivismo nas ciências da gestão, e particularmente na contabilidade. O autor explica como as assunções filosóficas e as escolhas de paradigmas têm implicações sobre o trabalho empírico que o investigador realiza. Assim, este ensaio introduz os principais elementos do pós-positivismo, em confronto com a perspectiva tradicional positivista, que domina a investigação em gestão; há ainda o confronto com a perspectiva construtivista, relacionando os pressupostos filosóficos que suportam estes três diferentes paradigmas.

Finalmente, o quarto artigo é assinado por Nélia Filipe e Natália Canadas e faz uma análise ao capital humano, principal fonte de vantagens competitivas sustentáveis para as organizações. O capital humano tem sido definido como os conhecimentos, as experiências e as competências dos trabalhadores. As autoras procuram integrar, teórica e empiricamente, estudos que estabelecem relações entre a teoria das opções reais sobre capital humano e as práticas de gestão de recursos humanos. Usando dados recolhidos através de questionário

aplicado aos trabalhadores de uma empresa do sector industrial português, e com recurso à análise fatorial e à regressão linear múltipla, concluem que, a perceção dos trabalhadores acerca das opções de capital humano tomadas pela empresa, no geral, reforça o efeito da satisfação e confiança, aumentando o valor do próprio capital humano.

O Conselho Editorial continua a solicitar a todos os orientadores de dissertações de mestrado e teses de doutoramento que incentivem os seus alunos à submissão de artigos à revista *Contabilidade e Gestão (Portuguese Journal of Accounting and Management)*.

A Presidente do Conselho Editorial

Lúcia Lima Rodrigues

Tax Noncompliance in an International Perspective: a Literature Review

Ana Clara Borrego

School of Technology and Management
Portalegre Polytechnic Institute
anaclara1971@gmail.com

Cidália Maria da Mota Lopes

Coimbra Business School - ISCAC
Coimbra Polytechnic Institute
Coimbra Center for Innovative Management - Coimbra University
clopes@iscac.pt

Carlos M. Santos Ferreira

Department of Economics, Management and Industrial Engineering
Aveiro University
Operational Research Center - Lisbon University
carlosf@ua.pt

Recebido a 7 de julho de 2012; Aceite a 12 de setembro de 2013

Abstract

This paper points out the literature review of tax noncompliance in an international perspective, in order to identify knowledge gaps. To achieve our objectives we have analyzed a wide range of scientific studies by dates, countries, results and methodologies used, from the first studies performed in the 70s, to the most recent ones.

There are two main lines of research in tax noncompliance. Firstly, the studies that try to explain tax noncompliance and the attitudes of taxpayers towards tax, and secondly, those seeking to quantify it. In both lines of research, we observed knowledge gaps, such as the prevalence of studies from Anglo-Saxon countries, particularly from the US, the scarcity of studies that measure the role of tax professionals, the lack of laboratory experiments, apart from those carried out by North American authors, and the scarcity of studies covering the involuntary tax noncompliance.

Keywords: Tax Compliance; TaxpayerS; Voluntary Tax Noncompliance; Involuntary Tax Noncompliance; Tax Evasion and Tax fraud.

O incumprimento fiscal numa perspectiva internacional: uma revisão de literatura

Resumo

No presente artigo apresenta-se uma revisão de literatura sobre o cumprimento ou não cumprimento fiscal, numa perspectiva internacional, com a finalidade de identificar lacunas de conhecimento nesta área. Para atingir o nosso objetivo analisámos um conjunto de trabalhos científicos, organizando-os por datas, países, resultados e metodologias utilizadas, desde os primeiros estudos desenvolvidos, no início da década de 70, até à actualidade.

Os estudos sobre o incumprimento fiscal dividem-se em duas grandes linhas de investigação. Por um lado, os que tentam explicar o incumprimento fiscal e as atitudes dos contribuintes em relação aos impostos, por outro, os estudos cujo objetivo é a quantificação e medição dos níveis de incumprimento fiscal. Em ambas as linhas de investigação, observámos a existência de lacunas de conhecimento, tais como: a predominância de estudos baseados nos países anglo-saxónicos, principalmente nos EUA; a escassez de estudos acerca do impacto e da medição do papel dos profissionais fiscais pagos no sistema fiscal; a falta de estudos baseados em experiências laboratoriais, para além dos realizados por autores norte-americanos, bem como o número limitado de estudos cuja análise incida sobre o incumprimento fiscal involuntário.

Palavras-chave: Cumprimento fiscal; Contribuinte; Incumprimento fiscal voluntário; Incumprimento fiscal involuntário; Evasão fiscal; Fraude fiscal.

1. Introduction

Tax noncompliance is a serious problem, that has worried tax authorities, the academia and nongovernmental organizations all over the world, as argued by Kastlunger *et al.* (2013: 36) “[...] tax non-compliance has increased over the last decades and, thus, gained attention in policy making and research.”.

It is noteworthy that one of the causes of high tax gap is the shadow economy, which has reached worrying levels. Schneider (2011a) has estimated values for the year 2012 to be around 18.4% of off. GDP [official Gross Domestic Product] on average in the 27 EU [European Union] countries, and 8.53% of off. GDP on average for US [United States], Australia and New Zealand.

Nowadays, the growing concern of tax noncompliance is linked with its high levels and the increasing sophistication schemes of tax evasion, tax fraud, abusive tax planning and other mechanisms leading taxpayers to tax noncompliance. The international apprehension with this issue is related to the urgent need for countries to decrease the level of tax noncompliance, in order to increase the collection of public revenue; consequently “...it becomes important to undertake research to understand taxpayer behavior.” (OECD, 2010a: 7)

This paper aims at analyzing the evolution of the research about taxpayers’ tax noncompliance, over the last five decades, in order to understand the current situation and identifying knowledge gaps in international tax literature review. This analysis is particularly relevant in the present context of economic crisis in the world, since it is important to understand taxpayers’ tax behavior and the phenomenon of tax noncompliance, in order to increase public tax revenues.

This work is divided into five parts, apart from this introduction. Firstly we will start by describing the methodology. Secondly, we will define the concept of tax noncompliance and its origin. Thirdly, we will conduct a literature review on the various explicative theories of tax noncompliance. Then, we will do a literature review on the studies which attempt to quantify it. Fourthly, we will make some considerations about the intentionality of the taxpayers’ behavior, relating it to the published literature. Finally, we will draw the main conclusions as well as some proposals for future research.

2. Methodology

This literature review analyzes different studies on tax noncompliance. We have summarized the most well-known academic works on the subject, sin-

ce the first studies conducted on this topic, dating from the early 70s of the twentieth century until now.

We have used mainly papers from scientific tax journals and academic fiscal publications, searched for in international data bases, such as the *B-On* and the *Proquest*. We had several secondary sources of information such as scholarly publications and some reports from international institutions, such as the OECD, the World Bank and the Internal Revenue Service (IRS).

We have divided our analysis in two main areas. On the one hand, studies which try to explain tax noncompliance, and on the other hand, those works that quantify and measure tax noncompliance. Moreover, studies have been arranged by date, countries, and research methodology.

This work pointed out as limitations the lack of tax authorities' estimates beyond the ones made by the US Federal Reserve. As a result, we have noticed a lack of academic research in this topic, in international tax review.

3. Tax Noncompliance: International Tax Literature Review

3.1. Concept of Tax Noncompliance

We can not find a main and consensual definition of tax noncompliance, as Devos pointed out (2005: 223) "[...] there is no standard all embracing definition of tax [non]compliance adopted across all tax compliance studies.". The main reason for this lack, which has been pointed out by several authors, is the multiplicity of perspectives and methodologies, as well as the use of a variety of concepts with different meanings, for example "[...] "evasion," "noncompliance," "misreporting," and "tax gap."" (Slemrod, 2007: 26), "cash economy" (NTA, 2007: 10), shadow or informal economy (see Schneider, 2005; OECD, 2009).

Therefore, in our study, we will start by presenting the definition of tax compliance. According to the OECD (2010b) the compliant taxpayer is the one who meets cumulatively the following four requirements: (i) be registered for tax purposes; (ii) to file tax returns in time; (iii) to report the correct tax liabilities and; (iv) to pay taxes in time. Consequently, we can say that it is a noncompliant taxpayer the one who does not meet, at least, one of those conditions. This concept helps us to understand that the study of tax noncompliance is much more complex and broader than the study of tax evasion (and tax fraud), tax avoidance¹, tax planning², tax flight³, shadow economy⁴ or cash economy⁵.

Kirchler and Wahl (2010: 333) state that "[...] tax avoidance is legal. Taxes are intentionally reduced by legal means through taking advantage of loopholes in the law. [...]", but we include it in tax noncompliance definition, as well as tax planning and tax flight, because in some more aggressive forms of these

phenomena, there is a very thin border between legality and illegality. About this subject, Slemrod (2007: 26) argues that “[...] Nor can they, in complicated areas of the tax law, precisely distinguish the illegal from the legal”.

To sum up, tax noncompliance includes all those intentional schemes of break in tax payment, the failure and the delay in filling tax returns and payment, as well as the mistakes and other forms of unintentional tax noncompliance.

In the next section, we will start the literature review by explaining the origin of the phenomenon of tax noncompliance.

3.2. Tax Noncompliance: an historical perspective

The phenomenon of tax noncompliance is as old as the collection of taxes (see, for example, Andreoni *et al.*, 1998; Torgler, 2006)⁶. There are several quotations about taxes and tax collection throughout the History of mankind. However, it is also unclear the exact moment when the phenomenon of tax noncompliance has been noted and measured by policy makers.

Comments on this subject go as far back as the Ancient Greece, when Plato himself wrote “[...] when there is an income tax, the just man will pay more and the unjust less on the same amount of income.” (Plato, 380 BC as cited in Porcano, 1984: 619). There are also references in the biblical age. For example, in Matthew (22:17-21): “Tell us then, what is your opinion? Is it right to pay the imperial tax to Caesar or not? [asked, to Jesus, the Pharisees] Whose image is this? And whose inscription? [asked Jesus to them] Caesar’s, they replied. Then he said to them, so give back to Caesar what is Caesar’s, and to God what is God’s.”

Nevertheless, the research about that subject is quite recent, as stated by OECD (2010a: 11) “Scientific research on tax [non]compliance and taxpayers behavior is a relatively new area. [...] It started in the 1970s with simple economic models and has since then expanded with a broader behavioral perspective and more complex explanations.”

Recently, according to OECD (2010a), the study of tax noncompliance has had a strong development; however, the main question remains without answer: why do people pay or do not pay taxes? (Feld and Frey, 2007).

In the following section, we will summarize the main studies carried out so far that present an attempt to explain why people pay or do not pay taxes.

3.3. Tax Noncompliance’s Explicative Studies

3.3.1. Taxpayers’ Compliant Behavior

These studies try to answer mainly to “who?” and “why?” taxpayers comply or not with their tax affairs. To answer to the question “why?”

we will present studies which identify the determinants of tax noncompliance. Concerning the “who?” issue we will analyze works describing tax noncompliant’s profile.

3.3.1.1. Taxpayers noncompliance’s determinants

There are two types of studies explaining the determinants of tax noncompliance, the Traditional Economic Deterrence Models and the Social and Psychological Tax Models (McKerchar, 2001, 2002a; Loo *et al.*, 2009; McKerchar and Evans, 2009).

3.3.1.1.1 Traditional Economic Deterrence Models

One of the first and well known studies on tax noncompliance research is the Allingham and Sandmo (1972)⁷ mathematical model, also known as the A-S theory. As stated by Tran-Nam (1999: 502) “There is [...] a considerable body of economic literature on tax compliance–evasion behavior dating to the pioneering work of Allingham and Sandmo.”

This model only uses econometric variables («Actual income - W »; «Tax rate - θ »; «Declared Income - X »; «Probability the taxpayer will be subject to investigation by tax authorities - p »; «Penalty rate - π »). According to that model, the taxpayer bases his decision on a purely rational thought, comparing the costs and the benefits of complying or not complying with tax law. This analysis is made by taking into account the risk or the probability of detection by authorities, as well as the severity of punishment associated with behavior contrary to tax law [theory of crime (Becker, 1968)]. In general, the higher the level of income and the tax rates, the higher the gains of not complying; and the stronger the penalties, the lesser the incentive or the risk to not comply.

In this context, many studies, carried out under a positivist approach, began to appear seeking to give a theoretical framework to the problem of tax noncompliance (see Table 1). The studies between the 70s and the 90s are all based on this mathematical model of Allingham and Sandmo (1972). However, some of them as stated by Slemrod (2007: 36) “[...] extended this model in a number of dimensions, including allowing an endogenous probability of detection, analyzing evasion jointly with the labor supply decision.” As we can see below, Table 1, the variables added remain econometric ones and the most used was the «labor supply», that means undeclared or unofficial work (such as labor at weekend and evening)⁸.

Table 1 | Studies based on the A-S theory

Years	Studies/Countries	New Variables
70s	Yitzhaki (1974) - Israel	Proportionality between tax evasion and penalty
	Pencavel (1979) - US	Labor supply Linear income tax schedules New forms of penalties
80s	Sandmo (1981) - Norway	Labor supply Equity-Evasion Tradeoff
	Cowell (1981) - UK	Labor supply
	Fishburn (1981) - Australia	Inflation and taxes with proportionality
	Cross and Shaw (1982) - UK	New schemes of tax evasion
90s	Pommerehne and Weck- -Hannemann (1996) - Swit- -zerland	Practical application on income tax in Switzerland
	Bernasconi (1998) - Italy	Different levels of risk aversion ⁹
21st cen- tury	Sandmo (2005) - US	«Refreshing» of his own theory
	Siqueira and Ramos (2005) - Brasil	Summary of major articles based on this theory
	Gideon (2009) - Israel	Tax Compliance Demand Curve – It serves to predict Taxpayer's reaction to changes in Allingham and Sandmo's model

Although the A-S theory has played an important role in the understanding of tax noncompliance phenomenon, the traditional economic deterrence theory began to be increasingly questioned, since it became too restrictive to explain the complexity of tax evasion in a social and global context. At the same time, the increase of sophisticated mechanisms of tax noncompliance results in more difficulty to detect tax noncompliance.

In this context, some studies on tax morality strongly criticized the traditional model of tax evasion (see, for example, Alm *et al.*, 1992a; Cullis and Lewis, 1997) because, in general, the levels of tax compliance are higher than the forecast based on the traditional theory of tax evasion (see Graetz and Wilde, 1985; Alm *et al.*, 1992a; Feld and Frey, 2007; Bobek *et al.*, 2007). Within this scope, Alm and Torgler (2011: 635), combining that evidence with the low level of effective tax audit in the US, state that “[...] the real puzzle [of tax compliance] is why there is so little cheating.”

However, to explain taxpayer behavior, the variable of punishment is still present in the Social and Psychological Tax Models, as stated by Fischer (1992). Therefore, this theory continues to be the main support of tax authorities' course of action (Alm *et al.*, 2010)¹⁰.

Additionally, as stated by the OECD (2010a) report, referring to data from a survey, the probability of detection and the severity of the punishment are the first determinants of tax compliance to be pointed out by most taxpayers, when questioned about it.

3.3.1.1.2. Social and Psychological Tax Models

The traditional tax theory is not enough to explain tax noncompliance. Alm *et al.* (1992a: 22) highlighted that “[...] there are numerous factors other than detection and punishment that affect the decision of paying taxes.” In this context, Feld and Frey (2002: 5) emphasized that it is “[...] impossible to account for tax compliance [only] in terms of expected punishment.” More recently OECD (2010a: 11) pointed out that “[...] recent studies of tax compliance have a stronger focus on sociological and psychological factors.”

Hasseldine and Bebbington (1991:304) state “[...] whereas economic deterrence models have been formulated deductively, fiscal psychology models inductively examine the attitude and beliefs of taxpayers in order to predict actual behavior.” In turn, McKerchar and Evans (2009: 7) pointed out that “[...] social psychology models are concerned with the prediction and understanding of human behavior, or how people make decision [...]” and they are mostly based on Ajzen and Fishbein’s «Theory of Reasoned Action». According to that theory, each person decides to comply or not to comply according to two different determinants: his personal values and the social influences, as well as the economic gains in complying with tax law. After all, taxpayers decide to comply or not to, by taking also into account subjective factors such as personal goals, values, beliefs and ideas (Rosa *et al.*, 2012).

We can conclude that “[...] fiscal psychology models draw on both the economic deterrence and the social psychology models and generally view tax enforcement as a behavioral problem, one that can be resolved by co-operation between taxpayer and tax collector.” (McKerchar and Evans, 2009: 8)

Table 2 | Social and Psychological Tax Models

Years	Studies/Countries
80s	Spicer and Becker (1980) – US; Porcano (1984) – US; Milliron (1985) – US; Jackson and Milliron (1986) – US; Long and Swingen (1988) – US; Hessing <i>et al.</i> (1988) – Netherlands; Cialdini (1989) – US
90s	Alm <i>et al.</i> (1992a,1992b) – US; Blumenthal and Slemrod, (1992) – US; Collins <i>et al.</i> (1992) – US; Fischer <i>et al.</i> (1992) – US; Sheffrin and Triest (1992) – US; Smith (1992) – US; Carlozzi (1997) – US; Cullis and Lewis (1997) – UK; Andreoni <i>et al.</i> (1998) – US
21st century	Scholz and Lubell (2001) – US; Feld and Frey (2002) – Germany; Torgler (2003, 2004, 2006) – US; Soares (2004) – Portugal; Marques (2004) – Portugal; Slemrod (2007) – US; McKerchar (2001, 2002a, 2002b, 2007) – Australia; Devos (2005, 2008) – Australia; James and Edwards (2008) – UK; McKerchar <i>et al.</i> (2008) – US/Australia/New Zealand/UK; Chau and Leung (2009) – Hong Kong; Loo <i>et al.</i> (2009, 2010) – Australia/Malaysia; Alm <i>et al.</i> (2010) – US; Lopes (2007, 2008, 2013) – Portugal; Soares and Marques (2013) – Portugal; Sá and Martins (2013) – Portugal

We can see from Table 2, which presents the Social and Psychological Tax Models, the predominance of North American studies. Although the traditional theory of tax evasion is co-authored by a North American, researchers from that country were precisely those who criticized it the most, and they have opened up the explicative models to new variables, the noneconometric ones (see, for example, Alm *et al.*, 1992a, 1992b; Alm *et al.*, 2010).

Spicer and Becker (1980), authors of the first study presented, concluded that the feeling of inequity increases taxpayers' tax noncompliance. Jackson and Milliron (1986) identified fourteen tax compliance variables that influence tax noncompliance, namely: age, gender, education, income level, income source, occupation, peer influence, ethics, fairness, complexity, IRS contact, probability of being detected, penalties and tax rates.

Throughout the following decades, using those determinants above identified, several authors have stated tax compliance's explicative models, such as Fischer *et al.* (1992) and Chau and Leung (2009). Fischer *et al.* (1992) divided the determinants of tax compliance, described by Jackson and Milliron (1986), in groups and built a model with interactions between the various classes of determinants. In turn, Chau and Leung (2009) reviewed the previous model, by incorporating the factor «culture» in the model presented by Fischer *et al.* (1992), as well as the relationship between «noncompliance opportunity» and the «tax system structure».

Furthermore, some institutional organizations, such as the OECD (2010a) identify five determinants of taxpayers' tax compliance, namely: deterrence, norms (personal and social), opportunity (to comply and not to comply), fairness and trust and interactions (how the other variables interact with each other).

We have also been able to witness the development of research on fiscal sociology, particularly, studies about tax morale (see, for example, Alm *et al.*, 1992a; Cullis and Lewis, 1997; Torgler, 2003, 2004, 2006). These works aimed at explaining that the reason why the taxpayer does not enter into tax noncompliance's scheme is their intrinsic motivation to pay taxes. According to Torgler (2006: 82) tax morale is precisely that “[...] intrinsic motivation to pay taxes.” and Kornhauser (2007: 142) defines it as the “[...] taxpayers attitudes and beliefs – not behaviors [...]”. In turn, Feld and Frey (2007) argue that tax morale is a psychological tax contract between taxpayers and State, with rights and duties for both parties. As regards Kornhauser (2007: 139), the deterrence theory is not sufficient to explain “[...] if people hate taxes so much why do they pay them?” Some authors, as Feld and Frey (2007), point out that the response to that enigma is tax morality.

To sum up, Torgler (2006: 82) argues that “Tax morale might be an influencing factor for tax compliance and is therefore central to this new research focus.”

Finally, we can conclude from Table 2, that social and psychological models, which appeared in the 80s in the US have not been abandoned and remain updated until now; however, it was not until the twenty-first century that they began to attract the interest of other researchers.

Let us now focus on the different methodologies that have been used in international tax studies. Table 3 summarizes the methodologies used in the analyzed studies.

Table 3 | Methodologies applied in the Social and Fiscal Psychology Models

Methodology's type	Studies/Countries
Laboratory experiment	Spicer and Becker (1980) – US; Porcano (1984) - US; Milliron (1985) - US; Jackson and Milliron (1986) - US; Alm <i>et al.</i> (1992a,1992b) - US; Smith (1992) - US; Scholz and Lubell (2001) – US; Feld and Frey (2002) - Germany; McKerchar (2002a, 2002b) ¹¹ - Australia; Loo <i>et al.</i> (2009, 2010) ¹² – Australia/Malaysia; Alm <i>et al.</i> (2010) – US
Surveys	Long and Swingen (1988) - US; Blumenthal and Slemrod, (1992) – US; Collins <i>et al.</i> (1992) - US; Sheffrin and Triest (1992) - US; McKerchar (2002a, 2002b) ¹³ - Australia; Torgler (2003, 2004, 2006) – US; Devos (2005, 2008) – Australia; Loo <i>et al.</i> (2009, 2010) ¹⁴ – Australia/Malaysia; Lopes (2007, 2008, 2013) – Portugal
Interviews	Hessing <i>et al.</i> (1988) – Netherlands; Soares (2004) – Portugal
Critical analysis to the literature and/or to the tax laws	Cialdini (1989) – US; Cullis and Lewis (1997) – UK; Andreoni <i>et al.</i> (1998) – US; Marques (2004) – Portugal; Slemrod (2007) - US; McKerchar (2007); James and Edwards (2008) - UK; McKerchar <i>et al.</i> (2008) – United States/Australia/New Zealand/United Kingdom; Soares and Marques (2013) – Portugal; Sá and Martins (2013) - Portugal
Analysis to tax reforms' consequences	Carlozzi (1997) - US
Models that establish relationships between variables, based on the study of Jackson and Milliron (1986)	Fischer <i>et al.</i> (1992) – US; McKerchar (2001) – Australia; Chau and Leung (2009) – Hong Kong
Case study	Loo <i>et al.</i> (2009, 2010) ¹⁵ – Australia/Malaysia

From table 3 we can see on the one hand, the diversity of methodologies used in those models, and on the other hand, the preponderance of the use of laboratory experiments and surveys.

We can also notice that the laboratory experiments were mainly used by American and Australian authors. These simulations of reality, carried out in a laboratory context¹⁶, about the behavior of taxpayers, come across as a methodology with great potential, despite the disadvantages associated with this method, particularly the artificiality. That limitation can be made up for by the use of a mixed method, such as suggested by McKerchar (2002a, 2002b) and Loo *et al.* (2009, 2010).

Thus, we do not understand why it is ignored by researchers from other countries. By using this methodology, other researchers from different countries might be able to provide potentially interesting results and, more importantly, perhaps different from those known until now. Thus, we consider it a knowledge gap.

3.3.1.2. Taxpayer noncompliant's profile

With respect to the characteristics of noncompliant taxpayers, Table 4, presented below, summarizes the results of our research.

Table 4 | Taxpayers noncompliance's profile

Questions	Studies - Countries	Conclusions	Profile
Source of income?	Pissarides and Weber (1989) - UK; Klepper and Nagin (1989a) - US; Baker (1993) - UK; Schuetze (2002) - Canada; Erard and Ho (2003) - US; Johansson (2005); Feldman and Slemrod (2007) - US	The employees evade less than the self-employees	Self-employees
	Nagin (1990) - US	It's not conclusive, what kind of income results in more tax noncompliance. (Data from the TCMP [Taxpayer Compliance Measurement Program] TY [Tax Year] 1982)	It is not possible to determine
Amount of Income?	Mason and Lowry (1981) - US	The two most tax noncompliant groups are the lower income and the higher income beneficiaries. Taxpayers with an average income level are the most tax compliant (Data: Survey)	Low and High Income
	Tauchen <i>et al.</i> (1993) - US	The two most tax noncompliant groups are the lower income and the higher income beneficiaries. Taxpayers with an average income level are the most tax compliant. (Data from the TCMP TY 1979)	
	Christian (1994) - US	People with higher incomes evade less than those with lower incomes (Data from the TCMP TY 1988)	Low Incomes
	Johns and Slemrod (2010) - US	People with higher incomes evade more than those with lower incomes (Data from the TCMP TY 2001)	High income

Questions	Studies - Countries	Conclusions	Profile
Gender?	Vogel (1974) – Sweden; Friedland <i>et al.</i> (1978) – Israel/US ¹⁷ ; Spicer and Becker (1980) - US; Baldry (1987 as cited in Slemrod 2007) – Australia; Young (1994) – US; Hasseldine (1999) – UK; Chung and Trivedi (2003) ¹⁸ – Australia/US; Hasseldine and Hite (2003) – UK/US ¹⁹ ; Cullis <i>et al.</i> (2006) – UK; Lewis <i>et al.</i> (2009) – UK/Italy; Kastlunger <i>et al.</i> (2010) - Austria/Italy; Torgler and Valev (2010) – Australia/US	Men evade more than women	Male
	Kirchler and Maciejovsky (2001) - Austria	Self-report in men is higher than in women	Female
Age?	Vogel (1974) – Sweden; Wärneryd and Walerud (1982) – Sweden; Clotfelter (1983) - US; Dubin <i>et al.</i> (1990); Feinstein (1991) - US; Christian and Gupta (1993) - US; Andreoni <i>et al.</i> (1998) - US ²⁰ ; Schuetze (2002) – Canada; Erard and Ho (2003) – US	Younger taxpayers have higher levels of tax noncompliance than older ones	*Age below 65 years old – more noncompliant *Highest level in taxpayers between 25 and 34 years old ²¹

Combining the main findings, we can present a brief profile of the noncompliant taxpayer: self-employed, young, male and with high-income level.

Table 4 points out that the variable “income” is the one that presents more different and even conflicting results (see Christian, 1994; Johns and Slemrod, 2010). It is important to notice that both studies refer to the same country and source of data. One reason to that conflict could be the data corresponding to two different periods of time. Additionally, the methods used were also different. While the first study makes a comment on the data contained in TCMP, for the year under review, the second work focuses on anomaly detection.

Despite the previous justifications, we strongly believe that the main reason for that difference may be the time gap between both studies. During that period the mechanisms used to tax savings, performed particularly in the higher-incomes, have undergone an increasing sophistication, which has allowed for the results from the research of Johns and Slemrod (2010) to become more reliable.

Christian (1994) stated that people with low-incomes evade more than those who have high-incomes. However Slemrod (2007: 30) said “[...] the poor evade and the rich avoid”.

With respect to taxpayers’ gender in tax noncompliance context, the analyzed studies are almost unanimous in noting women as more tax compliant. This difference can be explained mainly by two factors: the propensity for risk is lower

in women (Kastlunger *et al.*, 2010) as well as the fact that women over-estimate the probability of detection and penalty in an audit (Hasseldine, 1999).

In contrast, Kirchler and Maciejovsky (2001) highlighted that women evade more. This conclusion results from the difference between countries, as well as from the methodology adopted. The other studies analyzed above used, as methodology, mostly the laboratory experiments, while Kirchler and Maciejovsky (2001) performed a survey applied to self-employees and business entrepreneurs.

With respect to the source of income, the analyzed studies are unanimous in pointing out the self-employees as the most tax noncompliant. This is due to the ease with which income can be hidden from the tax authorities, in comparison with employees who work for others (see Schuetze, 2002; Feldman and Slemrod, 2007).

Regarding to the age factor, the studies are also unanimous in their conclusions. Younger taxpayers are more tax noncompliant than the older ones. This can be explained by a number of reasons, ranging from the higher tax morality in older taxpayers, to the greater opportunity for tax evasion, due to the type of income received by younger taxpayers (see, for example, Wärneryd and Walerud, 1982).

Finally, we highlight the main evidence of Canadian, Swedish and, particularly, American studies, based primarily on data from TCMP and other statistics performed by American tax authorities (see Klepper and Nagin, 1989a; Clotfelter, 1983; Feinstein, 1991; Christian, 1994; Andreoni *et al.*, 1998; Feldman and Slemrod, 2007). In this context, we can conclude that the lack of estimates from the tax authorities of other countries does not allow us to create a clear taxpayers' noncompliant profile.

Notwithstanding the number of studies, conducted under different perspectives, all of which seeking to understand the taxpayer's attitudes towards tax compliance, we dare say they are not sufficient to understand taxpayers' behavior, because in that "State-Taxpayers" relation, the parties are not always alone when they interact with tax authorities.

Thus, in the next sub-section we will introduce a third player in the relation "State-Taxpayers", the tax professionals.

3.3.2. Tax Professionals' role on Tax Noncompliance

In the 80s some researchers, such as Ayres *et al.* (1989), Hite and McGill (1992) and Erard (1993), detected a knowledge gap in the area of tax noncompliance. They noted the growing importance of the activity of tax professionals in tax compliance: "The role of third-party preparers has become a critical part of the present system of voluntary compliance [...]" (Ayres *et al.*, 1989: 300). In this sense, Erard (1993: 163) supports that "Tax practitioners possess the

means to exert an extraordinary influence on the tax compliance process.” Furthermore, researchers also found that academic studies about “[...] tax compliance did not consider the potential impact of the tax preparer on the compliance decision.” (Hite and McGill, 1992: 390). As a result, the 80s witnessed the appearance of a new line of studies, which intended to determine the impact on tax compliance of tax professionals’ actions.

Table 5, presented below, shows the studies about the role of tax professionals and their attitudes, in the process of tax compliance.

Table 5 | Studies about tax professionals’ role in tax compliance

Years	Studies which conclude that tax professionals reduce tax noncompliance	Studies which conclude that tax professionals increase tax noncompliance	Studies which conclude that they have contradictory behavior²² on tax compliance context
80s	Bonner (1984) - US	Ayres <i>et al.</i> (1989) – US; LaRue and Reckers (1989) ²³ - US, Duncan <i>et al.</i> (1989) ²⁴ - US	Klepper and Nagin (1989b) - US
90s	Eriksen and Fallan (1996) - Norway	Reckers <i>et al.</i> (1991); Newberry <i>et al.</i> (1993) - US	Klepper <i>et al.</i> (1991) - US, Hite and McGill (1992) - US, Erard (1993) - Canada
21st century	Park and Hyun (2003) – Korea; O’Donnell <i>et al.</i> (2005) - US		Stephenson (2007) - US

In general, the intervention of tax professionals leads to different responses from taxpayers; as a result, studies in the literature review found different conclusions. Firstly, we will present the studies which support that the hiring of tax professional decreases the level of tax noncompliance. We find in this case the domain of tax knowledge as a key variable in the process of tax noncompliance. They conclude that the higher the professionals’ tax knowledge, the more proactive their attitudes towards the compliance of tax laws seem to be. Moreover, tax professionals with a high level of tax knowledge are less aggressive in their tax advice, since they appear to know very well the whole tax system, including the risk of detection and the weight of penalties.

Secondly, by contrast, there is a line of studies, which supports that the intervention of tax professionals increases tax noncompliance. For example, Ayres *et al.* (1989) argue that tax knowledge and experience in CPA’s case²⁵ make them more susceptible to take advantageous positions in favor of their customers, against the State or the IRS, than tax professionals who are not registered. The proximity of tax professionals with IRS employees gives them privileged access to “[...] the unwritten rules [...] and [...] opportunities to developed informal working relations with IRS personnel [...]” (Ayres *et al.*, 1989: 302).

Finally, the last group of studies establishes a relationship among tax professionals' attitude, tax complexity (especially in the field of ambiguity) and tax knowledge. These studies conclude that tax professionals have an ambiguous and risked position regarding tax compliance. In general, they tend to use their tax knowledge in order to draw tax benefits in the role of tax compliance; however in more complex and ambiguous situations, they have a natural predisposition to make use of their tax knowledge on behalf of their clients' tax savings, taking advantage from the ambiguity of the tax laws.

Considering the data from Table 5, this issue has aroused the interest of researchers from the 80s and has kept its relevance until now. However, we notice that almost all studies presented in Table 5 refer to the US; therefore there is a knowledge gap, as far as other countries are concerned, on this issue.

After reviewing the studies attempting to explain the phenomenon of tax noncompliance, it is necessary, in order to complete our review of the literature, to examine the works that seek to analyze the levels of this phenomenon. We will do that in the next section.

3.4. Tax noncompliance's quantifying studies

The quantification of tax noncompliance phenomenon is divided into two major groups. First, tax authorities' official estimates and the studies based on them. Second, academic studies which try to measure tax noncompliance indirectly, by using other indicators. As stated by Andreoni *et al.* (1998: 819) "A popular indicator of the [tax noncompliance] magnitude is the tax gap [...]" and both lines of studies try to determine it, in different ways.

3.4.1. Using Tax authorities' officials estimates of Tax Gap

In this section, we aim at examining research that has been conducted to try to measure tax noncompliance using tax gaps estimated by tax authorities. However, it is necessary to highlight that US Federal Reserve estimates are extensive and available to academic researchers. Thus, in countries where those estimates are implemented at government level, their results are seldom disclosed to be used by academic researchers.

Therefore, we underline the role of tax noncompliance estimates of the US tax authority. According to Feinstein (1991: 14): "In the United States, [tax authorities very soon realized that] income tax evasion is one of the most widespread economic crimes." Thus, since 1979 until now, the IRS determines annually the 'Tax Gap', in other words, the difference between tax collected and the tax they estimated to collect, by using the TCMP.

In the US, many studies have been conducted based on data from official statistics, the TCMP. Andreoni *et al.* (1998: 819) underline that “[...] the most reliable information [about the tax gap] comes from the Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) [...]”. Additionally, Halon *et al.* (2005: 3) advocate that “Most existing analysis of tax noncompliance in the United States is based on the IRS Taxpayer Compliance Measurement Program [...].”

Table 6 presents examples of studies based on TCMP data. The studies based on the TCMP started in the 80s and have continued until nowadays. In this group of studies, some use econometric and non-econometric variables. The main criticism leveled at these works is the fact that they consider each variable separately.

Table 6 | Examples of studies based on TCMP’s estimates

Years	Studies	Trend study	Conclusions
80s	Clotfelter (1983)	Marginal rates (Data from: 1969)	There is a positive effect of the increase in marginal rates (income tax) on the levels of tax evasion.
	Klepper and Nagin (1989a)	Anatomy of Tax evasion (Data from: 1982)	In the self-employees, the level of tax noncompliance is very high. In the case of employees the level of tax noncompliance is almost null. Audit rate and severity of penalties have an important impact on tax compliance.
90s	Nagin (1990)	Impact of seven categories of instruments in the fight against tax noncompliance (Data from: 1982 ²⁶)	It is not possible to obtain a single solution, but combined solutions with various instruments, which change depending on the type of situation.
	Feinstein (1991)	The relation between tax evasion and detected tax evasion (Data from: 1982 e 1985)	He performs a model with two equations, one measuring tax evasion and the other the detected tax evasion.
	Tauchen <i>et al.</i> (1993)	The impact of the audit rate and tax law in tax compliance (Data from: 1979, combined with data from 1980 census)	Only have impact in high and low incomes.
	Christian (1994)	Types of income with a higher level of tax evasion (Data from: 1988)	It has detected an increased tax noncompliance in taxpayers with lower incomes.
21st century	Bishop <i>et al.</i> (2000)	The impact of tax noncompliance in tax equity (Data from: 1979, 1982, 1985 and 1989)	The effects of tax noncompliance are not substantial in vertical equity, but they have a strong impact on horizontal equity.
	Erard and Ho (2003)	Types of income with a higher level of tax evasion (Data from: 1988)	In the self-employees the level of tax noncompliance is very high.

As we have already noted, the absence of estimates of the tax authorities in most countries makes it impossible to conduct studies based on these data, in other countries apart from the US, thus creating a knowledge gap.

3.4.2. Indirect Quantification of Tax Noncompliance

Quantifying the level of tax noncompliance, based on the testimony of taxpayers, is very difficult (Andreoni *et al.*, 1998), if not impossible, mainly because the data source is not reliable. When questioned about direct tax matters, taxpayers tend not to be true in their responses, even if it is guaranteed complete confidentiality.

According to Baumeister (1982), tax noncompliance, including tax evasion and tax fraud, is likely to be considered a crime, thus, it is therefore a matter of some social and psychological sensitivity, that is why people have a propensity not to be totally honest when they participate in surveys that try to quantify tax compliance.

Consequently, it is not really possible to quantify correctly the level of tax noncompliance using taxpayers' direct surveys alone. These only allow us to verify its existence and its trend, i.e. whether it is increasing or decreasing. As Santos pointed out (1996: 185) "[...] by its very nature, the extent of [...] tax evasion and fraud is always a goal difficult to achieve in practice, worth more by the relative estimated size (large / small) and the direction of the detected variations (increase / decrease) than for its exact value [...]."²⁷

As a result some studies have been conducted to measure the extension of tax noncompliance indirectly. In the literature review, we can find four ways to verify trends of this phenomenon: consumption of food; quantity of money in circulation; donations to charity and the MIMIC [Multiple Indicators Multiple Causes] model. Table 7, shown below, summarizes those studies.

The works based on consumption and charity assume that employees and independent workers have the same preferences regarding food and the same concerns with charity. In addition, Glazer and Konrad (1996) and Andreoni (1988 as cited in Glazer and Konrad, 1996) argue that charity is a sign of income and wealth, because only those with a high level of income show charitable concerns. Consequently, differences in behavior, related to these factors, in taxpayers with the same level of reported income shall be considered as unreported income. In turn, the MIMIC model assumes that shadow economy is a latent variable²⁸, which can be estimated by using manifest variables as the causes of illicit employment, and indicators of illicit activity as the currency demand, the GDP, and others.

Table 7 | Studies that use Indirect Quantification of Tax Noncompliance

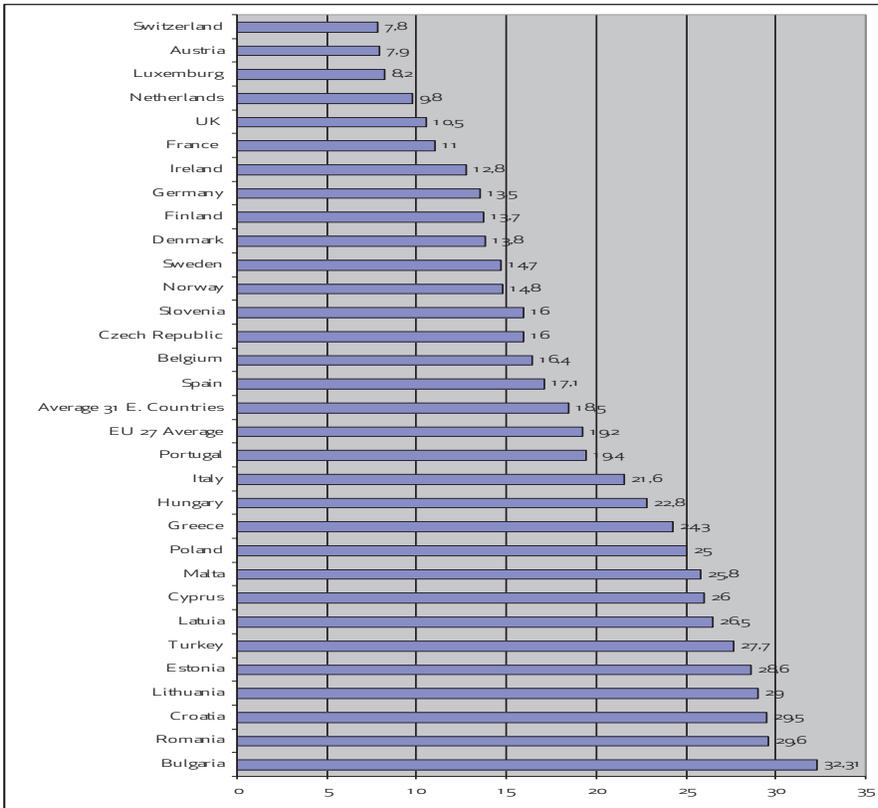
Years	Studies/Countries	Indicators	Conclusions
80s	Tanzi (1983) ²⁹ - US Cebula and Feige (2012) - US	Comparison of the variation of currency in circulation with changes in GDP	The increase of currency in circulation, without a follow-up in GDP growth, leads to an increase in parallel economy and consequently in tax noncompliance.
	Pissarides and Weber (1989) - UK		The level of consumption, in the self-employees, is higher for the same income level, indicating a greater tax noncompliance in the self-employees.
90s	Baker (1993) - UK; Mirus <i>et al.</i> (1994) ³⁰ - Canada; Johansson (2005) - Finland	Consumption of food	
21st century	Schuetze (2002) - Canada		
	Feldman and Slemrod (2007) - US	Contributions to charity	The level of charity, in the self-employees, is higher for the same income level, indicating a greater tax noncompliance in the self-employees.
	OECD (2009); Schneider <i>et al.</i> (2010)–Austria/Germany/Chile; Schneider (2005, 2011a, 2011b) - Austria	MIMIC Model and Currency demand Method	MIMIC model assumes that shadow economy is a latent variable, which can be estimated by using manifest variables as the causes of illicit employment, and indicators of illicit activity as the currency demand, the GDP, and others. The intersection of these variables shows that the shadow economy is at very high levels around the world.

As it can be seen in Table 7, the indicator that is most commonly used to quantify indirectly tax noncompliance is the families' food consumption. However, in our literature review, we have not found any studies originating in the US, based on that indicator. Therefore, we notice that as a knowledge gap in the American tax literature on the phenomenon of tax noncompliance.

Additionally, contrary to what happens in almost all the trends of the analyzed studies that attempt to explain and quantify tax noncompliance, there is not a preponderance of American research. Thus, we identify another knowledge gap. This fact is related to the existence of official estimates of the American 'tax gap' and trends of tax noncompliance, generated mostly by the TCMP. This could discourage the researchers to perform studies which aim at estimating that 'tax gap' indirectly. For example, the only recent study, in this context, based on the North American reality, is Feldman and Slemrod (2007), about the donations to charity³¹.

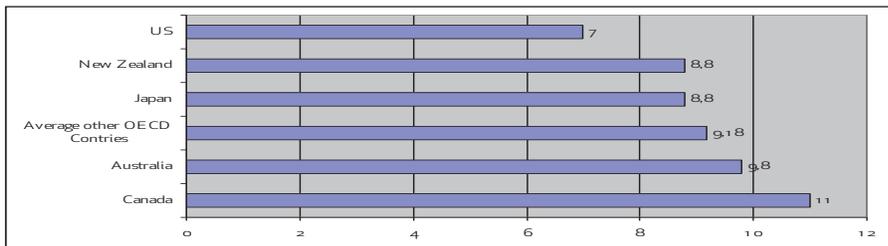
Finally, Table 7 shows the small number of studies that quantify tax noncompliance and emphasize Schneider's research in this particular area. Schneider (2005, 2011a, 2011b) made frequent estimates about shadow economy, as we can see below (Figure 1 and 2).

**Figure 1 | Size of the Shadow Economy of 31 European Countries 2012
(in % of off. GDP)**



Source: Adapted from Schneider (2011a)

Figure 2 | Size of the Shadow Economy of 5 Highly Developed Non-European Countries 2012 (in % of off. GDP)



Source: Adapted from Schneider (2011a)

As it can be seen from the analysis of Figures 1 and 2, the European countries (average: 18,4% of off. GDP) have higher levels of shadow economy than the developed non-European countries (average: 9,18% of off. GDP).

Portugal, with 19,4% of off. GDP, stands out because it is above the average of the 27 EU countries level (average: 19,2% of off. GDP). Additionally, the level of the Portuguese shadow economy, in the European context, is only surpassed by the Greek, the Italian and Eastern Europe countries.

The high levels of this phenomenon, and its consequences on the context of tax noncompliance, make the study of this problem, in the Portuguese case, more relevant.

As a consequence of our study on the evolution of the phenomenon of tax non-compliance in international tax literature and the multiplicity of approaches, we derived the following questions: What about the cases where the taxpayer enters into tax noncompliance by mistake, forgetfulness, misunderstanding of the tax law, or simply through ignorance? Are those variables included in the explicative models of tax noncompliance? This knowledge gap will be developed in the next section.

4. Some Considerations about the Tax noncompliance' intentionality in the Literature Tax Review

Although the generality of the analyzed studies has been mainly focused on the voluntary tax noncompliance, we should not overlook the involuntary nature of some taxpayers' behavior. In this sense, McKerchar and Evans (2009: 3) state “[...] noncompliance may be a result of a deliberate decision by the taxpayer, or it may be unintentional”³². There are very few studies on the involuntary perspective of taxpayer's behavior. Furthermore, hardly any of those studies on tax noncompliance, makes an attempt to distinguish both types of tax noncompliance.

Considering those few studies which have actually focused on the analysis of involuntary tax noncompliance, we have decided to highlight three, one of them made by Boadway and Sato (2000) and the others by McKerchar (2002a, 2002b), in Canada and in Australia, respectively. The first study concerns the influence of taxpayers' unintentional tax noncompliance (errors), on the issue of tax fairness. The other two aim at determining whether tax complexity is an explanatory variable of the involuntary tax noncompliance for personal taxpayers. In both, the author verifies a strong relationship between variables, the involuntary tax noncompliance and tax complexity.

Additionally, tax authorities do not show great concern about this problem. As McKerchar (2002b: 4) argues, the States' interest for tax intentional noncompliance “[...] has been the need for governments to guard against the erosion of

their revenue base. [...] In contrast, unintentional noncompliance as an outcome has received very little attention.” The main reasons pointed out from the literature review are the less erosive effect, on public revenues, of unintentional tax noncompliance, and the difficulty of distinguishing the two types of tax noncompliance.

McKerchar (2002b) presents two justifications for that differential treatment, given by tax authorities. On the one hand, the most nefarious effect of the voluntary type, which results in more concern from tax authorities with this type of tax noncompliance. Moreover, she also states that “One possible reason for this could be that unintentional noncompliance, in terms of revenue raised, may well favor government [...]” (McKerchar, 2002b: 4), that is, the final tax revenue collection, with the increase of the penalties for tax noncompliance, can benefit the State.

In turn, Slemrod (2007: 26) has pointed out a possible third reason for the existence of few studies that focus on the prospect of involuntary tax noncompliance, by arguing that “[...] empirical analysis cannot precisely identify the taxpayers’ intent and therefore cannot precisely separate the willful from the inadvertent.”

We share the opinion of these authors, as to the reasons given, but we think it is appropriate to add some additional factors. From the researchers’ point of view, determinants such as the level of difficulty in performing studies at the involuntary type - largely due to the difficulty of data collection - and the problem of determining the intentionality of taxpayers’ behavior. Because, once detected the tax noncompliant activities, although there may be a deliberate intention of tax noncompliance, taxpayers will assume a posture of non intentionality (error, mistake or ignorance); not only by psychological factors, but also in order to minimize possible penalties they may suffer (Baumeister, 1982). Furthermore, due to the more erosive effect to the public interest, of voluntary tax noncompliance, it makes it as an issue more visible and attractive to academic researchers.

Finally, from our point of view, the involuntary tax noncompliance is more easily detectable; on the one hand, due to the information cross checks, tools increasingly in use by tax authorities in many countries³³, on the other hand, because taxpayers do not perform schemes to mask their tax noncompliance behavior.

Despite the situation described above, we think that the study of tax noncompliance, in involuntary perspective, deserves to be the subject of deeper research, especially because this issue is largely related to the problem of tax complexity, a very intricate issue that has far-reaching consequences, in particular, at the cost of compliance, in the levels of voluntary tax noncompliance, but also at inadvertent tax noncompliance situations (McKerchar, 2002b).

Tax complexity creates grey zones in favor of some taxpayers, because it cre-

ates space for tax evasion and to all aspects of voluntary tax noncompliance, harmful to others, who “stumble” inadvertently in these grey areas, in situations of unintentional tax noncompliance.

In the Portuguese case, whose tax system is based on the self-assessment system, some researchers and non-governmental organizations classify Portuguese tax system as very complex and volatile (Soares, 2004; Martins, 2005; Lopes, 2003, 2008; Santos and Martins, 2009). In this context, OECD (2010c: 8) points out that “Portuguese tax laws are complex and frequently changed.” Additionally, conclusions supported by the World Bank (2011a, 2011b) ranks Portugal as one of the countries that lead the tax bureaucracy in Europe. Therefore, it is important for future research to analyze the determinants of tax complexity as well as its impact on tax noncompliance.

5. Conclusions and Proposals for Future Research

To conclude, we can summarize some main points in our literature review. The traditional economic deterrence theory, based on the Rational Choice Model of Allingham and Sandmo, has been indisputable in the international tax literature review, since 1972 until nowadays. In the 80s the so-called Social and Fiscal Psychology Models emerged, aiming at explaining the taxpayers’ behavior, using econometric and non econometric variables, as well as relationships among different variables. This line of research is growing and attracting researchers from many countries.

At the same time, due to the increased use of tax preparers in the compliance of taxpayers’ obligations, it emerges, also in the US, a new line of studies, aiming at analyzing the role of tax professionals in tax noncompliance. Those researches concluded that their role is important, but dubious, because they may reduce tax noncompliance, or contribute to its increase.

There are also attempts to quantify the level of tax compliance. These studies help us to understand the extension of the phenomenon of tax noncompliance, as well as to relate tax noncompliance with other indicators, such as consumption and even donations to charity.

In our literature review we have pointed out some knowledge gaps. Firstly, the lack of studies that measure the role of tax professionals on tax noncompliance. Secondly, the lack of laboratory experiments in Social and Fiscal Psychology Models, apart from those carried out by North American authors. Thirdly, the analyzed studies focus mainly on voluntary tax noncompliance, thus ignoring the unintentional perspective. This lack of interest is probably related to the slightest erosion of public interests and the detection of this kind of tax noncompliance.

To sum up, and for future research, determining the impact of tax professionals in the process of Portuguese tax noncompliance is, surely, an important issue to

tax research. Moreover, it will be useful to distinguish voluntary from involuntary tax noncompliance as well as to measure their extension in the economy.

Acknowledgment

The authors would like to thank Prof. Lúcia Lima Rodrigues for the initial incentive concerning the subject, as well as the feedback given at the Interdisciplinary Insights on Fraud and Corruption Conference - 2012 (FEP).

References

- Allingham, M. and Sandmo, A. (1972) Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1(3,4), pp.323-38.
- Alm, J. and Torgler, B. (2011) Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics* 101(4), pp.635-51.
- Alm, J., Cherry, T., Jones, M. and McKee, M. (2010) Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. *Journal of Economic Psychology* 31(4), pp.577-86.
- Alm, J., McClelland, G. H. and Schulze, W. D. (1992a) Why Do People Pay Taxes? *Journal of Public Economics* 48, pp.21-38.
- Alm, J., Jackson, B. and McKee, M. (1992b) Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal* 45(1), pp.107-14.
- Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998) Tax compliance. *Journal of Economic literature* 36(2), pp.818-60.
- Ayres, F., Jackson, B. and Hite, P. (1989) The Economic Benefits of Regulation: Evidence from Professional Tax Preparers. *The Accounting Review* 64(2), pp.300-12.
- Baker, P. (1993) Taxpayer Compliance of the Self-employed: estimates from household spending data. Institute of Fiscal Studies. Working Paper nº W93/14.
- Baumeister, R. F. (1982) A Self-Presentational View of Social Phenomena. *Psychological Bulletin* 91(1), pp.3-26.
- Becker, G. S. (1968) Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy* 76(2), pp.223-50.
- Bernasconi, M. (1998) Tax evasion and orders of risk aversion. *Journal of Public Economics* 67(1), pp.123-134.
- Bishop, J. A., Formby, J. P. and Lambert, P. (2000) Redistribution through the Income Tax: The Vertical and Horizontal Effects of Non-compliance and

Tax Evasion. *Public Finance Review* 28(4), pp.335-50.

- Blumenthal, M. and Slemrod, J. (1992) The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A second look after Tax Reform. *National Tax Journal* 45(2), pp.185-202.
- Boadway, R. and Sato, M. (2000) The Optimality of Punishing only the Innocent: The case of Tax Evasion. *International Tax and Public Finance* 7, pp.641-64.
- Bobek, D., Roberts, R. and Sweeney, J (2007) The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore and United States. *Journal of Business Ethics* 74, pp.49-64.
- Bonner, S. (1984) A model of the effects of audit task complexity. *Accounting Organizations and Society* 19(3), pp.213-34.
- Carlozzi, C. (1997) Views of the New Tax Act. *Journal of Accountancy* 184(6), pp.51-5.
- Cebula, R. J. and Feige, E. (2012) America's unreported economy: measuring the size, growth and determinants of income tax evasion in the US. *Crime Law Social Change* 57, pp.265-85.
- Chau, G. and Leung, P. (2009) A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis. *Journal of Accounting and Taxation* 1(2), pp.34-40.
- Christian, C. W. (1994) Voluntary Compliance with the Individual Income Tax: Results from the 1988 TCMP Study. *The IRS Research Bulletin* 1500, pp.35-42.
- Christian, C. W. and Gupta (1993) New Evidence on Secondary Evasion. *The Journal of the American Taxation Association* 15(1), pp.72-92.
- Chung, J. and Trivedi, V. U. (2003) The effect of friendly persuasion and gender on Tax Compliance Behavior. *Journal of Business Ethics* 47 (2), pp.133-45.
- Cialdini, R. (1989) Social motivations to comply: Norms, Values and Principles. In J. Roth and J. Scholz (eds.) *Taxpayer Compliance Volume 2: Social Science Perspectives*, pp.200-27. Philadelphia: University of Pennsylvania.
- Clotfelter, C. T. (1983) Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *The Review of Economics and Statistics* 65(3), pp.363-73.
- Collins, J. H, Milliron, V. C. and Toy, D. R. (1992) Determinants of Tax Compliance: A Contingency Approach. *Journal of the American Taxation Association* 14(2), pp.1-29.
- Cowell, F. A. (1981) Taxation and Labor Supply with Risky Activities. *Economia New Series* 48(192), pp.365-79.
- Cross, R. and Shaw, G. K. (1982) On the economics of tax aversion. *Public Finance* 37, pp.36-47.
- Cullis, J., Jones, P. and Lewis, A. (2006) Tax Framing, Instrumentality and Individual differences: Are there two different cultures? *Journal of Economic Psychology* 27(2), pp.304-20.

- Cullis, J. and Lewis A. (1997) Why people pay taxes: from a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of Economic Psychology* 18(2-3), pp.305-21.
- Devos, K. (2008) Tax Evasion behaviour and Demographic factors: An Explanatory study in Australia. *Revenue Law Journal* 18(1), pp.1-45.
- Devos, K. (2005) The attitudes of Tertiary Students on Tax Evasion and the Penalties for Tax Evasion – A Pilot Study and Demographic Analysis. *eJournal of Tax Research* 3(2), pp.222-73.
- Dubin, J., Graetz, M.J. and Wilde, L. (1990) The effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977-1986. *National Tax Journal* 43(4), pp.395-409.
- Erard, B. (1993) Taxation with representation: An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics* 52, pp.163-97.
- Erard, B. and Ho, C. (2003) Explaining the US Income Tax Compliance Continuum. *eJournal of Tax Research* 1(2), pp.93-109.
- Eriksen, K. and Fallan, L. (1996) Tax Knowledge and attitudes towards taxation; A report on a quasi-experiment. *Journal of Economic Psychology* 17, pp.387-402.
- Feinstein, J. M. (1991) An econometric analysis of income tax evasion and its detection. *RAND Journal of Economics* 22(1), pp.14-35.
- Feld, L. P. and Frey, B. S. (2007) Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract. The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law & Policy* 29(1), pp.102-20.
- Feld, L. P. and Frey, B. S. (2002) Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated. Institute for Empirical Research in Economics. Working Paper 28, pp.1-20.
- Feldman, N. E. and Slemrod, J. (2007) Estimating tax non-compliance with evidence from unaudited tax returns. *The Economic Journal* 117(518), pp.327-52.
- Fishburn, G. (1981) Tax evasion and inflation. *Australian Economic Paper* 20(37), pp.325-32.
- Fischer, C. M., Wartick, M. and Mark, M. (1992) Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature. *Journal of Accounting Literature* 11, pp.1-46.
- Friedland, N., Matsals, S. and Rutenberg, A. (1978) A Simulation Study of Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics* 10(1), pp.107-16.
- Gideon, Y. (2009) Tax Compliance Demand Curve: A Diagrammatic Approach to Income Tax Evasion. *Journal of Economic Education* 40(2), pp.213-23
- Glazer, A. and Konrad, K. (1996) A signaling explanation for charity. *American Economic Review* 86(4), pp.1019-28.
- Graetz, M. and Wilde, L. (1985) The Economics of Tax Compliance: Fact and

Fantasy. *National Tax Journal* 38(3), pp.355-63.

- Halon, M., Mills, L. and Slemrod, J. (2005) An Empirical Examination of Corporate Tax Non-compliance. Ross School of Business Working Paper 1025, pp.1-46.
- Hasseldine, J. (1999) Gender Differences in Tax Compliance. *Asia-Pacific Journal of Taxation* 3, pp.73-89.
- Hasseldine, J. and Hite, P. (2003) Framing, gender and Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology* 14(4), pp.517-33.
- Hasseldine, D. J. and Bebbington, K. J. (1991) Blending economic deterrence and fiscal psychology models in the design of responses tax evasion: the New Zealand experience. *Journal of Economic Psychology* 12(2), pp.299-324.
- Helsing, D., Elffers, H. and Weigel, R. (1988) Exploring the limits of self-reports and reasoned action: An investigation of the psychology of tax evasion behavior. *Journal of Personality and Social Psychology* 54(3), pp.405-13.
- Hite, P. and McGill, G. (1992) An Examination of Taxpayers preference for Aggressive Tax Advice. *National Tax Journal* 45(4), pp.389-403.
- Jackson, B. and Milliron, V. (1986) Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of Accounting Literature* 5, pp.125-65.
- James, S. and Edwards, A. (2008) Developing Tax Policy in a complex and changing world. *Economic Analysis & Policy* 38(4), pp.35-53.
- Johansson, E. (2005) An Estimative of self-employment income underreporting in Finland. *Nordic Journal of Political Economy* 31(1), pp.99-109.
- Johns, A. and Slemrod, J. (2010) The Distribution of income tax compliance. *National Tax Journal* 63(3), pp.397-418.
- Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E. and Schabmann, A. (2013) Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and Tax Compliance in Italy. *Journal of Economic Psychology* 34, p.36-45.
- Kastlunger, B., Dressler, S. G., Kirchler, E., Mittone, L. and Voracek, M. (2010) Sex differences in Tax Compliance: Differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization (2D:4D). *Journal of Economic Psychology* 31, pp.542-52.
- Kirchler, E. and Wahl, I. (2010) Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. *Journal of Economic Psychology* 31, pp.331-46.
- Kirchler, E. and Maciejovsky, B. (2001) Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession. *Journal of Economic Psychology* 22(2), pp.173-94.
- Klepper, S., Mazur, M. and Nagin, D. (1991) Expert intermediaries and legal compliance: The case of tax preparers. *Journal of Law & Economics* 34(1), pp.205-29.

- Klepper, S. and Nagin, D. (1989a) The anatomy of tax evasion. *Journal of Law, Economics, and Organization* 5(1), pp.1-24.
- Klepper, S. and Nagin, D. (1989b) The role of Tax preparers in Tax Compliance. *Policy Sciences* 22, pp. 167-94.
- Kornhauser, M. (2007) Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers. In NTA [National Taxpayer Advocate] (2007) Annual Report to Congress 2, pp.137-80.
- Lewis, A., Carrera, S., Cullis, J. and Jones, P. (2009) Individual, Cognitive and Cultural Differences in tax compliance: UK and Italy compared. *Journal of Economic Psychology* 30(3), pp.431-45.
- Long, S. B. and Swingen, J. A. (1988) The role of legal complexity in shaping taxpayer compliance. In P. J. Van Koppen, D. J. Hessing and G. Vanden Heuvel (eds.) *Lawyers on Psychology and Psychologists on Law*, pp.128-46. Berwyn: Swets North America.
- Loo, E. C., Evans, C. and McKerchar, M. (2010) Challenges in understanding compliance behaviour of taxpayers in Malaysia. *Asian Journal of Business and Accounting* 3(2), pp.145-61.
- Loo, E. C, McKerchar, M. and Hansford, A. (2009) Understanding the compliance behavior of Malaysia Individual taxpayer using a mixed method approach. *Journal of the Australian Tax Teacher Association* 4(1), pp.181-202.
- Lopes, C. (2013) A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal: uma nova abordagem. In A. Santos and C. Lopes. *Fiscalidade - Outros Olhares*, pp.179-98. Porto: Vida Económica.
- Lopes, C. (ed) (2008) *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?* Coimbra: Almedina.
- Lopes, C. (2007) Os Custos Psicológicos no Sistema Fiscal português. *Fiscalidade* 32, pp.63-75.
- Lopes, C. (2003) Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal. *Fiscalidade* 12/13, pp.51-83.
- Marques, R. (2004) Fiscal Sociology: Setting a Research Agenda. In 99^o Congress of the American Sociological Association. San Francisco (US).
- Martins, A. (2005) A Complexidade do Sistema Fiscal: Uma inevitabilidade? *Fisco* 119/121, pp.27-36.
- Mason, R. and Lowry, H. (1981) *An Estimate of Income Tax Evasion in Oregon*. Oregon: Survey Research Center - Oregon State University.
- McKerchar, M. (2007) Tax Complexity and its Impact on Tax Compliance and Tax Administration in Australia. *The IRS Research Bulletin*, Publication 1500, pp.185-204.
- McKerchar, M. (2002a) The impact of complexity upon unintentional non-

compliance for Australian Personal Income Taxpayers. Ph.D dissertation. Sidney: University of New South Wales.

- McKerchar, M. (2002b) The effect of complexity on unintentional noncompliance for personal taxpayers in Australia. *Australian Tax Forum* 17, pp.3-26.
- McKerchar, M. (2001) Why do Taxpayers comply? Past lessons and future directions in developing a Model of Compliance behaviour. *Australian Tax Forum* 16, pp.99-134.
- McKerchar, M., Meyer, K. and Karlinsky, S. (2008) Making Progress in Tax Simplification: A Comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom. University of New South Wales Faculty of Law Research Series 49, pp.366-84.
- McKerchar, M. and Evans, C. (2009) Sustaining Growth in Developing Economies thought improved taxpayer compliance: Challenges for policy makers and revenue authorities. University of New South Wales Faculty of Law Research Series Paper 17, pp.1-47.
- Milliron, V. C. (1985) A Behavioral Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity. *Journal of Accounting Research* 23(2), pp.794-816.
- Mirus, R., Smith, R. S. and Karoleff, V. (1994) Canada's Underground Economy Revisited: Update and Critique. *Canadian Public Policy* 20(3), pp.235-52.
- Nagin, D. S. (1990) Policy options for combating tax non-compliance. *Journal of Policy Analysis and Management* 9(1), pp.7-22.
- Newberry, K., Reckers, P. and Wyndelts, R. (1993) An examination of tax practitioner decisions: the role of preparer sanctions and framing effects associated with client condition. *Journal of Economic Psychology* 14(2), pp.439-52.
- NTA [National Taxpayer Advocate] (2007) A comprehensive Strategy for Addressing the Cash Economy. Annual Report to Congress 2.
- O'Donnell, E., Koch, B. and Boone, J. (2005) The influence of domain knowledge and task complexity on tax professionals compliance recommendations. *Accounting, Organizations and Society* 30(2), pp.145-65.
- OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (2010a) Understanding and Influencing Taxpayers' compliance Behavior, In Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Group. Paris.
- OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (2010b) Tax Compliance and Tax Accounting Systems, In Forum on Tax Administration. Paris. [online]. Available: <http://www.oecd.org/dataoecd/42/37/45045662.pdf> [Accessed 3 Feb 2012].
- OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (2010c) Economic Surveys Portugal 2010, Overview. Paris. [online] Available: <http://www.oecd.org/dataoecd/34/20/46062172.pdf> [Accessed 25 June 2011].
- OECD [Organization for Economic Cooperation and Development] (2009)

Policy Round Tables, Competition Policy and the Informal Economy. Paris. [online]. Available: <http://www.oecd.org/daf/competition/44547855.pdf> [Accessed 23 June 2013].

- Park, C. G. and Hyun, J. K. (2003) Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. *Journal of Policy Modeling* 25(8), pp.673–84.
- Pencavel, J. H. (1979) A Note on Income Tax Evasion, Labor Supply, a Nonlinear Tax Schedules. *Journal of Public Economics* 12(1), pp.115–24.
- Pissarides, C. A. and Weber, G. (1989) An expenditure-based estimate of Britain's black economy. *Journal of Public Economics* 39(1), pp.17–32.
- Pommerehne, W. W. and Weck-Hannemann, H. (1996) Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice* 88(1-2), pp.161–70.
- Porcano, T. (1984) Distributive Justice and Tax Policy. *The Accounting Review* 59(4), pp.619–36.
- Rosa, A. O., Martinez, A. L. and Balassiano, M. (2012) A face Oculta da “Ética do Medo” no Poder Público: Ampliando o Horizonte da Variável da Evasão Fiscal Legal Enforcement. Rio de Janeiro: XXXVI Encontro da ANPAD (Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração).
- Reckers, P., Sanders, D. and Wyndelts, R. (1991) An empirical investigation of factors influencing tax practitioner compliance. *Journal of the American Taxation Association* 13(2), pp.30–46.
- Sá, C. and Martins, A. (2013) A Moralidade Fiscal e as Obrigações Tributárias. In A. Santos and C. Lopes. *Fiscalidade – Outros Olhares*, pp.243–66. Porto: Vida Económica.
- Sandmo, A. (2005) The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal* 58(4), pp.643–63.
- Sandmo, A. (1981) Income Tax Evasion, Labor Supply, and the Equity-Evasion Tradeoff. *Journal of Public Economics* 16(3), pp.256–88.
- Santos, A. C. and Martins, A. (2009) Relatório do Grupo para o estudo da política fiscal – competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. Lisboa: MINISTÉRIO DAS FINANÇAS [online]. Available: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/850F77D8-6188-4E96-A002-A101B5073037/0/gpf_relatorio_global_v_final.pdf [Accessed 25 June 2011].
- Santos, J. C. (1996) Evasão e Fraude Fiscais – uma perspectiva Económica do fenómeno. *Prospectiva e Planeamento* 2, pp.183–99.
- Schneider, F. (2011a) Size and Development of the Shadow economy of 31 European and 5 Other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New facts [online]. Available: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31_March%202012.pdf [Accessed 23 June 2013].

- Schneider, F. (2011b) The Shadow Economy and Shadow Economy Labor: What Do We (Not) know? IZA Discussion Paper Series, IZA DP 5769. Bonn: IZA – Institute for the Study of Labor.
- Schneider, F (2005) Shadow Economies around the World: What Do We Really Know? *European Journal of Political Economy* 21(3), pp.598–642.
- Schneider, F., Buehn, A. and Montenegro, C.E. (2010) New Estimates for the Shadow Economies all over the Word. *International Economic Journal* 24(4), pp.443–461.
- Scholz, J. T. and Lubell, M. (2001) Cooperation, Reciprocity, and the Collective Action Heuristic. *American Journal of Political Science* 45(1), pp.160–78.
- Schuetze, H. (2002) Profiles of tax non-compliance among the self-employed in Canada: 1969–1992. *Canadian Public Policy* 28(2), pp.219–38.
- Sheffrin, S. M. and Triest, R. K. (1992) Can Brute Deterrence Backfire? Perceptions and Attitudes in Taxpayer Compliance. In J. Slemrod (ed.) *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, pp.193–218. Michigan: University of Michigan Press.
- Siqueira, M. L. and Ramos, F. S. (2005) A Economia da Sonegação. Teorias e Evidências Empíricas. *Revista de Economia Contemporânea* 9(3), pp.555–81.
- Slemrod, J. (2007) Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives* 21(1), pp.25–48.
- Smith, K. W. (1992) Reciprocity and fairness: Positive Incentives for Tax Compliance. In J. Slemrod (ed.) *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, pp.193–218. Michigan: University of Michigan Press.
- Soares, D. and Marques, R (2013) A Sociologia Fiscal: Um Esquismo Histórico. In A. Santos and C. Lopes. *Fiscalidade – Outros Olhares*, pp.115–62. Porto: Vida Económica.
- Soares, D. (2004) Percepção Social da Fiscalidade em Portugal: Um estudo exploratório. Coimbra: Almedina.
- Spicer, M. W. and Becker, L. A. (1980) Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. *National Tax Journal* 33(2), pp.171–5.
- Stephenson, T. (2007) Do clients share preparers’ Self-Assessment of the extent to which advocate for their clients? *Accounting Horizons* 21(4), pp.411–22.
- Tauchen, H., Witte, A. and Beron, K. (1993) Tax Compliance: An Investigation Using Individual Taxpayers Compliance Measurement Program (TCMP) Data. *Journal of Quantitative Criminology* 9(2), pp.177–202.
- Torgler, B. (2006) The importance of faith: Tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization* 61(1), pp.81–109.
- Torgler, B. (2004) Tax morale in Asian countries. *Journal of Asian Economics* 15, pp.237–66.

- Torgler, B. (2003) Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy* 21, pp.525–31.
- Torgler, B. and Valev, N. (2010) Gender and Public Attitudes toward Corruption and Tax Evasion. *Contemporary Economic Policy* 28(4), pp554–68.
- Tran–Nam, B. (1999) Tax reform, tax simplification: some conceptual issues and a preliminary assessment. *Sydney Law Review* 21, pp.500–22.
- Vogel, J. (1974) Taxation and Public Opinion Sweden: An Interpretation of recent Survey data. *National Tax Journal* 27(4), pp.499–513.
- Wärneryd K. E. and Walerud B. (1982) Taxes and economic behavior: some interview data on tax evasion in Sweden. *Journal of Economic Psychology* 2, pp.187–211.
- WORLD BANK (2011a) Paying Taxes 2012. Washington DC. [online]. Available: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes> [cited 29 Nov 2011].
- WORLD BANK (2011b) Doing Business 2012. Washington DC. [online]. Available: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB12-FullReport.pdf> [cited 29 Nov 2011].
- Yitzhaki, S. (1974) A note on ‘Income tax evasion: a theoretical analysis’. *Journal of Public Economics* 3 (2), pp.201–2.
- Young, J. C. (1994) Factors Associated With Non-compliance: Evidence From Michigan Tax Amnesty Program 16(2), pp.82–105.

Notes

¹ Tax evasion violates tax rules, while tax avoidance takes advantage of the tax-loopholes. For a detailed review of these issues see Slemrod (2007) and Kirchler, E., Maciejovsky, B. and Schneider, F. (2003) Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology* 24, pp.535–53.

² Systematic and thorough analysis of taxes, benefits, and obligations of a tax system, in order to minimize the present tax burden, as well as for future periods. It could lead into an economy of tax paid, as well as in the decrease of compliance costs associated. For a detailed review of this issue see Armstrong, C, S., Blouir, J. L. and Larcker, D. F. (2012) The incentives for Tax Planning. *Journal of Accounting and Economics* 53, pp.391–411.; Stainer, A., Stainer, L. and Segal, A. (1997) The Ethics of Tax Planning. *Business Ethics. A European Review* 6(4), pp.213–9 and Sanches, J. L. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

³ Relocation of companies aiming tax savings. For a detailed review of this subject see Kirchler, *et al.* (2003), quoted in note 1.

⁴ “Shadow economy includes all market-based legal production of goods and services that are deliberately concealed from public authorities for the following reasons: to avoid payment of income, value added or other taxes, to avoid payment of social security contributions, to avoid having to meet certain legal labor market standards [...], to avoid complying with certain administration procedure [...]” (Schneider, 2005: 600).

⁵ “[...] taxable income from legal activities that is not reported [...]” (NTA, 2007:10).

⁶ See also Siqueira and Ramos (2005).

⁷ Performed by a North American and a Norwegian.

⁸ Pommerehne and Weck-Hannemann (1996) made an empirical study applying the A-S theory to data of the Swiss Bureau of Taxation about declared income.

⁹ Prospect theory explains the evaluation of risk.

¹⁰ For a detailed review on current studies which concluded that the taxpayer is less likely to go into tax noncompliance in the face to the presence of the tax authority, see Trivedi, V., Shehata, M. and Lynn, B. (2003) Impact of personal and situational factors on taxpayer compliance: An experimental analysis. *Journal of Business Ethics* 47(3), pp.175-97. and Cadsby, C. B., Maynes, E. and Trivedi, V. U. (2006) Tax Compliance and Obedience to Authority at Home and in the Lab: A New Experimental Approach. *Experimental Economics* 9(4), pp.343-59.

¹¹ Mixed method.

¹² *Idem*

¹³ *Idem*

¹⁴ *Idem*

¹⁵ *Idem*

¹⁶ In laboratory experiments the researcher places a group of taxpayers in a room (laboratory) and gives them different fiscal case studies, as close to reality as possible. The main purpose of this kind of experiment is the controlled study of cause-effect on taxpayer's behaviour, as well as their decision-making processes. This methodology is widely used in social sciences.

¹⁷ Men evade more than women, however women are more likely to evade.

¹⁸ According to those authors, this difference between men and women only happens when the sample is convinced with reasons for paying taxes.

¹⁹ Women are more compliant and react better with respect to framing (widely used in social sciences, it studies how people interpret the information, in a perspective of positive persuasion), in turn, men are less compliant and they react better to negative persuasion.

²⁰ The authors refer to data from the TCMP.

²¹ Schuetze (2002).

²² The previous two attitudes at the same time.

²³ As cited in Reckers *et al.* (1991).

²⁴ *Idem.*

²⁵ They are tax professionals registered.

²⁶ And from the Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982.

²⁷ “Pela sua própria natureza, a medida da [...] evasão e fraude fiscal é sempre um objectivo de difícil consecução prática, valendo mais pela dimensão relativa estimada (grande/pequena) e pelo sentido das variações detectadas (aumento/diminuição) do que pelo seu valor exacto [...]” (translation).

²⁸ Invisible variable.

²⁹ As cited in Siqueira and Ramos (2005), which, in their article, call into question the accuracy of these regressions, as well as how it was estimated the currency in circulation.

³⁰ Study heavily criticized because it has a very small database (only one year).

³¹ The use of this indicator, for this purpose, it is evidential of great importance that charities have in that society.

³² Opinion also supported by Kirchler and Wahl (2010) and Slemrod (2007). However, these studies do not deepen that topic; they simply refer it, in order to make a negative delimitation of tax evasion's concept.

³³ As in Portugal.

Integração das teorias explicativas da auditoria no modelo de accountability de Laughlin: análise teórica e empírica

Bruno José Machado de Almeida

Coimbra Business School - ISCAC

brunojmalmeida@gmail.com

Alexandre Gomes da Silva

Coimbra Business School - ISCAC

alexmfgs@gmail.com

Recebido a 22 de junho de 2012; Aceite a 12 de março de 2013

Resumo

As teorias justificativas da auditoria, na sociedade atual, têm de ser enquadradas no contexto social e cultural, no qual, este ramo de saber, ocupa uma função fundamental e credibilizadora da divulgação da informação financeira. A auditoria é, hoje, um importante mecanismo de controlo de qualquer sistema económico. Por isso, encontrar uma teoria adequada para explicar a sua existência, num contexto de permanente evolução e do debate contraditório subjacente às diferentes abordagens, até agora apresentadas por autores anglo-saxónicos, é uma exigência académica, um desafio intelectual e um importante contributo para a dotar de uma estrutura conceptual mais apropriada e universalmente aceite. Propomos, ainda, o aperfeiçoamento do modelo de Laughlin, a eleição da teoria da agência como a síntese integradora e unificadora das diferentes teorias explicativas, o que, no contexto do debate internacional, é um elemento inovador, e, por fim, efetuámos, igualmente, um estudo empírico dirigido aos profissionais de auditoria portugueses, com o intuito investigar qual a sua interpretação e explicação deste ramo de saber perfilhada na sociedade portuguesa.

Palavras-chave: teoria da agência, auditoria, *expectation gap*, *accountability*, teoria da informação.

Abstract

The theories justifying the audit, in today's society, must be framed in the social and cultural context, in which this branch of knowledge occupies a key and creditable role in the disclosure of financial information. The audit is now an important mechanism of control of any economic system. So, finding a theory to explain its existence in a context of permanent evolution and contradictory debate underlying the various approaches, so far presented by Anglo-Saxon authors, is a requirement and an intellectual challenge. It is, we believe, a contribution to give the audit a conceptual and more appropriate and universally accepted framework. We also propose the improvement of the Laughlin model, the election of agency theory as the unifying and integrating synthesis of various theories, which in the context of the international debate is an innovative element, and finally, we have performed an empirical study aimed at Portuguese professional auditing, in order to know how they interpret and explain this branch of knowledge in portuguese society.

Keywords: agency theory, audit, *expectation gap*, *accountability*, information theory.

Introdução

Este artigo tem como objetivo fundamental apresentar as diferentes teorias explicativas da auditoria, propostas, entre outros, pelos seguintes autores: Mautz e Sharaf (1961a, 1993b), Lee (1996), Dunn (1996), Power (1997), Flint (1998), Wallace (1980a, 1985b), Taylor e Glenzen (1994), Gray e Manson (2000a, 2008b), Valderrama (2003, 2009), Cosserat (2003), Knechel (2007), Whittington e Panny (2010) e Arens e Loebecke (2010), que são considerados, pela comunidade académica e profissional, como referências na disciplina. De uma maneira geral, esta problemática não é abordada em artigos normativos de revistas internacionais de auditoria ou contabilidade, nem em estudos empíricos focados nas teorias explicativas nos diferentes países, como confirmámos, o que consideramos uma lacuna importante no meio académico e científico. É, contudo, tratada de uma forma atomística nos diferentes manuais didáticos que explicam a existência da auditoria de uma forma acrítica, e sem confronto com outras explicações teóricas. Considerada basicamente como uma atividade eminentemente prática, é denominador comum a todas as obras que abordam o tema, uma ausência de preocupação relativamente à sua fundamentação e legitimação. Sendo a auditoria considerada como um exame independente que conduz à expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, e sendo conduzida para demonstrar a integridade, precisão e validade das transações que, quando agregadas, configuram as demonstrações financeiras de uma entidade é, também, apontada como um mecanismo importante de monitorização da governação das empresas (Sarens and Abdolmohammadi, 2011:1-20) e como instrumento eficaz de redução das assimetrias da informação (Ruhnke e Lubitzsch, 2010:234), sendo descrita, finalmente, como um processo sequencial de obtenção de evidências e da sua avaliação, com o objetivo de facultar, a um profissional, uma opinião independente relativamente às demonstrações financeiras (AAA, 1973:3).

A análise efetuada à literatura relativa à teoria da auditoria financeira, elucidá-nos que existem muito poucos textos disponíveis acerca da sua fundamentação na sociedade, e que o seu ensino é feito normalmente através do método dos casos, assumindo-se, *ipso facto*, uma abordagem pragmática. Das exceções, que proporcionam uma visão alternativa ao enfoque prático, os autores Mautz e Sharaf (1961a:37-39) foram os primeiros a fundamentar a disciplina num conjunto de postulados, desenhados numa estrutura conceptual baseada num quadro hipotético, assumptivo, formulado dedutivamente através de oito postulados (Mautz e Sharaf, 1961a:43-62) que incorporam uma análise da problemática dos fenómenos contabilizados, relatados e auditados, bem como sobre o comportamento ético dos administradores e auditores, sugerindo os autores que as funções sociais que estes desempenham, na sociedade moderna, pressupõem um elevado comportamento ético.

Por sua vez, Flint (1988:7) sugere que a auditoria é uma parte essencial do controle público e privado, e o seu objetivo final é monitorizar o negócio ou a ética pública. Acrescenta ainda que o conceito social de auditoria é adaptativo e que a sua interpretação operacional depende não só dos valores éticos, mas também, do valor de julgamento relativamente aos aspetos que o *accountability* deve compreender. Propõe um conceito amplo de auditoria, não restrita à contabilidade, abarcando aspetos relacionados com o *value for Money* – a economia, a eficiência e a eficácia anual da gestão das organizações –, sendo por isso, considerada um mecanismo de controle, ao monitorizar a conduta e a *performance* das organizações. Tal como Mautz e Sharaf, Flint acentua a ética como componente essencial da auditoria.

Lee (1966:4) assenta a estrutura teórica da auditoria em postulados nos quais se enfatiza a ação do auditor e os aspetos comportamentais da auditoria, sugerindo que a qualidade da informação financeira da generalidade das organizações empresariais não tem credibilidade suficiente sem verificação e validação. Saliencia ainda, à semelhança das anteriores, um referencial de independência e de ética para auditoria, o que pressupõe que as demonstrações financeiras e toda a informação publicada estão, em princípio, livres de erros intencionais e de outras irregularidades: dimensão ética da auditoria.

Consequentemente, estes três autores, através de postulados básicos comportamentais e funcionais, tentaram dotar a auditoria de uma estrutura conceptual lógico-dedutiva (Almeida, 2005:62), em que os postulados comportamentais – relacionados com a ética e independência – são objeto de uma maior atenção do que os postulados funcionais e básicos. O enquadramento histórico-interpretativo é fundamental para entender a focagem destes três autores: Mautz desenvolvendo os seus postulados numa economia de crescimento industrial, em que o risco das transações era o objetivo da auditoria. Por sua vez, *Flint* e *Lee* desenvolvem-nos numa época pós-industrial em que o fenómeno do *expectation gap*¹ já é evidente, abarcando o desempenho e a conduta dos auditores percebidos pelo público em geral.

Sherer e Kent (1983:7), Wallace (1985b:14), Wolnizer (1987:87), Tua e Gonzalo (1987:449), Benau et al. (1998:30), consideram que a condição necessária para a existência de auditoria é a existência de uma relação de responsabilidade entre os diferentes agentes, situação que implica uma obrigação de conduta aceitável, ética e transparente. No período que transcorre entre 2000 e 2012, não foram apresentadas, nas revistas especializadas, mais reflexões relativas à auditoria financeira, e os autores de manuais escolares como Valderrama (2003), Cossierat (2003), Knechel (2007), Gray e Manson (2008b), Whittington e Panny (2010), Arens e Loebbecke (2010), Gutiérrez (2011), abordam-na de forma casuística, enfatizando mais os procedimentos do que os seus fundamentos, apresentando teorias explicativas, quer baseadas na teoria da informação – na dimensão de credibilização da informação financeira –, quer na teoria da

agência, na qual de destaca o comportamento dos agentes, ou noutras teorias: seguros, motivacional, *corporate governance*, dúvida e verificação.

Em face do exposto, é nosso objetivo, na secção seguinte, efetuar revisão da literatura sobre o tema. No capítulo 2 realçamos as suas diferentes dimensões, situando-as no tempo histórico, e através da sua sistematização, discussão e crítica, focamos os diferentes pontos de contacto, com o desiderato de demonstrar que, em última instância, se resumem a duas: teoria da agência e teoria da informação. Conseguido este escopo, na terceira parte, propomos a integração da teoria da agência no modelo de Laughlin (1990a) que, em nossa opinião, não abarca todas as problemáticas do *accountability*, por lhe faltar a vertente de auditoria.

Por fim, no quarto capítulo, inquirimos profissionais de auditoria portugueses, ligados ao seu ensino ou à sua execução prática, com o fim de saber qual a teoria que perfilham para explicar a auditoria na sociedade atual. Para isso, aplicámos uma metodologia que consideramos apropriada: servimo-nos das medidas de tendência central denominadas média e moda, que nos ajudam a descrever ou a sumariar um conjunto de dados estatísticos através de um valor apenas (Reis, 2002:64-85), para descrever uma distribuição assimétrica. Recorremos também aos testes do Qui-Quadrado e de *Wilcoxon* para indagar em que medida determinados atributos podem influenciar as respostas dos inquiridos (Pérez, 2001:288-289). Extraem-se ainda conclusões pertinentes, e apresentam-se, de forma sucinta, as limitações do estudo e propostas para investigações futuras.

1. Revisão da literatura

Mautz e Sharaf (1961a:43) preocupam-se em fundamentar teoricamente a auditoria, criticando a sua visão reducionista assimilada a um conjunto de práticas, procedimentos, métodos e técnicas que não estão embebidas de grandes pensamentos teóricos, não sendo, por isso, necessário esgrimir grandes argumentos teóricos para explicar cumprimentos mais ou menos consensuais na profissão: a teoria, como corolário, não seria necessária nem desejável. Não apresentam, por isso, uma teoria explicativa para a auditoria. Justificam-na, todavia, através de uma teia de postulados interligados, procurando delinear uma metodologia de investigação científica semelhante às utilizadas em outras ciências. No entanto, na fundamentação dos seus postulados, no desenvolvimento dos conceitos de auditoria, na abordagem analítica e estruturada que fazem do processo de julgamento em auditoria, sugerem, para a sua justificação, a teoria da informação.

Wallace (1980a:1-20) explica a auditoria com base na designada hipótese de seguro, que é um fator importante no processo de litigação contra os auditores, por assentar na tentativa de deslocalização da responsabilidade pela

informação financeira produzida divulgada para este corpo profissional: a necessidade de repartir o risco fomentaria, conseqüentemente, a procura do trabalho dos auditores.

Para Flint (1988:19-41) a auditoria assenta numa base de responsabilidade de prestação de contas ou responsabilidade pública, sendo o seu desempenho efetuado com base num padrão de referência estabelecido à priori. O facto gerador da auditoria, proposto por este autor, à semelhança de Lee (1993), aponta inequivocamente para a justificação da auditoria com base na teoria da agência. A auditoria faz parte do processo de controlo social cuja característica básica é a atribuição de responsabilidades.

Taylor e Glezen (1994:1-13) acrescentam uma justificação de teor psicológico ou motivacional: o conhecimento antecipado de que as demonstrações financeiras serão submetidas a uma auditoria motivaria os responsáveis a um cuidado especial com a sua preparação e divulgação.

Dunn (1996:3), Knechel (2001:1-7), Gray e Manson (2008b:1-27), Cosserrat (2009:1-11), Arens et al. (2010:3-20), Whittington e Pany (2010:1-22) e Rittenberg et al. (2010:2-32) propõem, para a auditoria, uma fundamentação baseada na teoria da agência, que assenta na divisão clara entre a propriedade e a gestão, o que origina relações de responsabilidade entre as partes que atuam no seio das organizações - os principais e os agentes-. Os primeiros esperam dos segundos uma conduta diligente na afetação dos recursos colocados à sua disposição, um comportamento honesto e um conjunto de decisões corretas sobre toda a envolvente afetada pela atividade da empresa. Estas relações são desenvolvidas num contexto de assimetria informativa, seleção adversa e *moral hazard* em que existem fatores identificáveis, mas não necessariamente observáveis, que podem desencadear dúvidas, contingências, incertezas e intenções nos diferentes interessados na empresa. A auditoria, neste contexto, atua na cobertura de risco de informação, daí que a sua procura se baseie na teoria explicativa baseada na teoria da agência, hoje, sem dúvida, a mais utilizada para explicar e fundamentar a auditoria na sociedade moderna (Porter et al., 2008:9).

Lee (1996:19-26) alvitra no mesmo sentido, chamando a atenção para a apreciação de um conjunto de preposições simples e relacionadas: a natureza da auditoria e de toda a atividade de verificação é determinada por um conjunto de circunstâncias específicas, em que a dúvida e a incerteza justificam a verificação. O auditor pode ser visto como um árbitro que determina a consistência das demonstrações financeiras elaboradas pelo agente, tomando como padrão as regras da contabilidade. As relações entre o principal e o agente operam na base da lealdade e da confiança, e, por isso, o auditor é visto como um agente que verifica as ações de outro num contexto de minimização de custos do principal. No entanto, a teoria da agência, como explicativa da auditoria, confunde-se, segundo Lee (1993), com a teoria da decisão e com a teoria da in-

formação. De facto, no contexto de regulamentação da informação financeira, ao exigir-se que esta represente de forma verdadeira e apropriada a situação da empresa, enfatiza-se, por um lado, a relevância da informação financeira divulgada, como componente do modo de decisão do investidor, e, por outro lado, a fiabilidade da representação correta dos fenómenos económicos.

Power (1997:1-15) refere que a procura da auditoria é ditada pelas transformações nas conceções da administração e organização, que, ao imporem mudanças na estrutura regulatória e aperfeiçoamentos na qualidade de gestão, fomentam, a procura de uma nova forma de monitorização dos negócios e das atividades. A reinvenção do governo das sociedades, discutida na década de 90, na sequência de inúmeros escândalos financeiros e, mais veemente, na era *Post-Sox* (ou seja, após 2002), intensificou a procura da auditoria e outras formas de verificação, como mecanismos indispensáveis ao controlo da maximização do valor da empresa, da criação de riqueza para o acionista e da monitorização do cumprimento das regras instituídas na organização: situações que fomentaram a difusão de comités de auditoria, conselhos de supervisão e outras formas de controlo interno das organizações, assumindo, os auditores, uma maior consciência da necessidade da existência de um interesse público na profissão de auditora (Hollingsworth, 2012:9-36).

As diversas *nuances* de governo das sociedades estão associadas ao desenvolvimento, sem precedentes, do papel dos sistemas de controlo interno nas organizações e à expansão da auditoria baseada no *value for money*. Para este autor, a auditoria é inserida na problemática mais geral do governo das sociedades, indiciando que a sua procura é ditada neste contexto.

Valderrama (2003:1-15) não concede uma importância transcendente a esta problemática sugerindo que a auditoria é também revisão e verificação, sendo considerada como a última fase do processo contabilístico que se traduz na sua supervisão por um profissional independente, situação que é gerada por necessidades sociais.

Esta exigência é mais evidente em consequência da globalização económica, e representa um sistema que pretende a máxima transparência da informação económico-financeira e contabilística da empresa. Apresenta, depois, a definição proposta pela lei² de auditoria de contas de Espanha, que conceitua a auditoria como atividade consistente de revisão e verificação de documentos contabilísticos, sempre que o objeto for a emissão de um relatório que tenha efeitos em relação a terceiros.

O tema não merece um aprofundamento do autor. Deixa, contudo, implícita a teoria da informação como enfoque explicativo da auditoria, ao direcionar a sua justificação para a credibilização da informação financeira produzida pelas empresas. A necessidade social, a que alude, concretiza-se em benefícios gerados para a sociedade mediante a produção e divulgação de informação contabilística fiável, transparente e relevante.

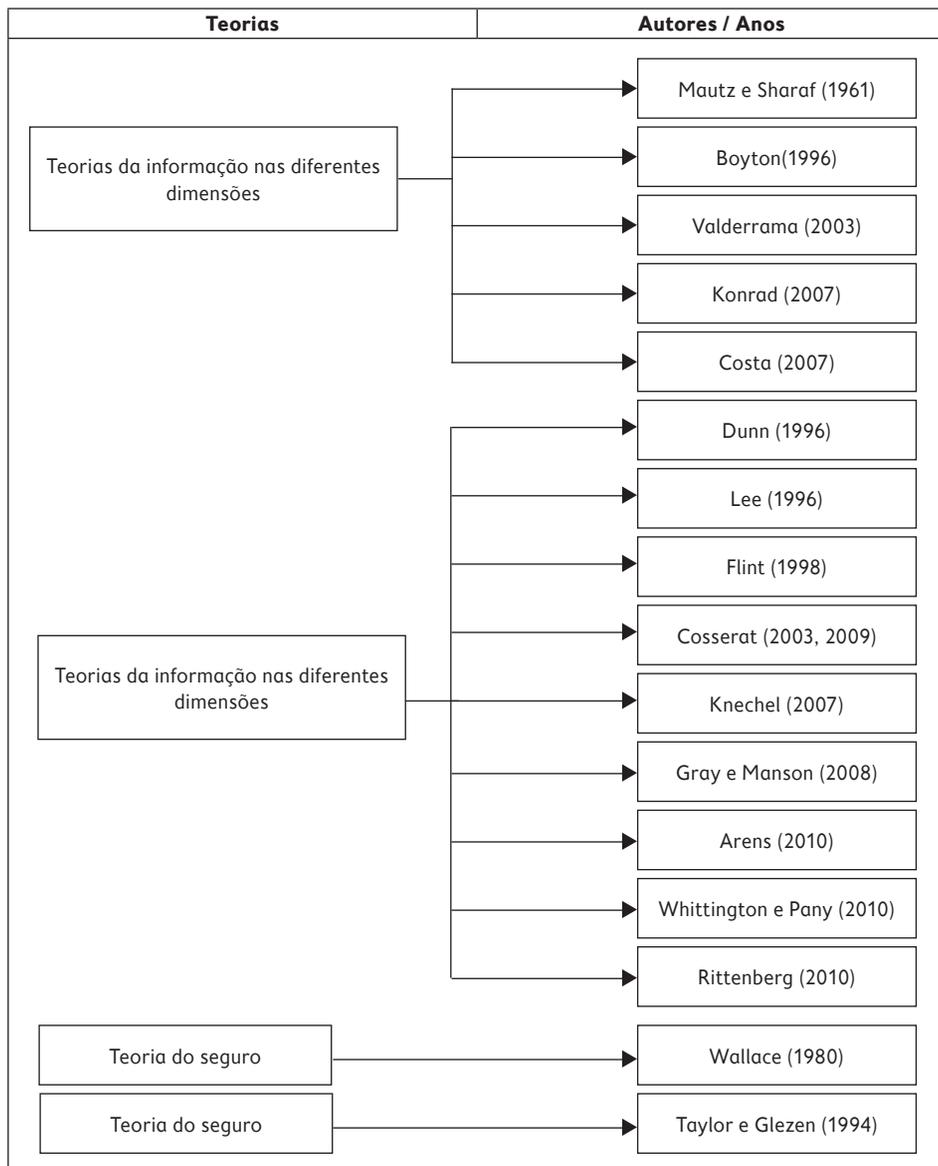
O seu carácter obrigatório é um pressuposto para incentivar a sua procura a um nível necessário que permita uma otimização dos recursos, que o mercado, sem a regulamentação legal, não produziria: daí a necessidade social sugerida por Valderrama.

Konrad (2007:1-28) sugere que a auditoria acrescenta valor às demonstrações financeiras divulgadas, em virtude de a informação que veículam necessitar de uma opinião independente, credibilizando, assim, os cálculos da posição financeira, resultados das operações e cash-flows da empresa. Com efeito, os mercados de valores mobiliários exigem que as empresas cotadas apresentem as suas demonstrações financeiras auditadas por um profissional independente. Para este autor, a auditoria é uma forma de confirmação, que, em sentido geral, traduz a opinião de um perito relativamente às asserções da administração. Considera-a, ainda, como um caso particular de confirmação, quando está em causa a emissão de uma opinião sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade.

Konrad (2007:2) faz, também, uma distinção entre a auditoria, confirmação e *assurance services*. A auditoria, em sentido lato, tem por objetivo o desenvolvimento e o aperfeiçoamento da qualidade da informação e do contexto em que a mesma é produzida, para proporcionar melhores decisões aos investidores. A sua definição de auditoria baseada no Report of the Committee on basic Auditing Concepts of the American Accounting Association (1973:3), apresenta-a, como um processo sistemático de obter e avaliar, de forma objetiva, evidências relativas às asserções e verificar o grau de correspondência entre aquelas e o padrão de referência e comunicar os resultados aos interessados. Konrad (2007:1-28), implicitamente, coloca a justificação da auditoria como um importante elemento do processo decisional do investidor, e, portanto, na teoria da decisão económica. Na mesma linha segue Defliese et al. (1988:32) e Boyton e Kell (1996:33-38).

Vejamos, em síntese, as teorias ordenadas por tipos, autores e anos:

Figura I – Teorias/autores/anos



2. Auditoria e as teorias explicativas: discussão

2.1. Auditoria: conceito, classes, evolução e finalidades

As principais aceções do termo auditoria, na atualidade, são as seguintes: auditoria das demonstrações financeiras, de relatórios económico-financeiros, auditoria interna, auditoria operativa ou de gestão, auditoria de sistemas e audi-

toria económico-social, como referem os seguintes autores: Cañibano (1996:49-53), Marques de Almeida (1999:463-465), Cosserat e Rodda (2009:1-37), Arens et al. (2010:13). No âmbito do presente trabalho, vamos limitarmo-nos à análise da auditoria financeira. É sabido que o sistema de informação contabilística não é neutral relativamente aos diferentes utilizadores da informação financeira, podendo, por isso, ser manipulado para favorecer determinados interesses em detrimento de outros. Esta situação ocorre porque os preparadores da informação, em termos gerais, têm interesses no resultado da sua divulgação e pelo facto de as normas contabilísticas e de relato financeiro permitirem, na sua interpretação e aplicação, um importante grau de flexibilidade. Esta conceção utilitarista pode afetar os interesses dos restantes agentes económicos que convergem na empresa (Gutierrez, 2011:3): assim, a informação gerada pelo sistema contabilístico, tem subjacente um conjunto de regras cuja imprecisão sugere que algumas importantes decisões não possam ser consideradas, à partida, corretas ou incorretas, por serem objeto de um julgamento dos preparadores da informação financeira (Penno, 2008:339). Acresce que, o processo de globalização ocorrido depois da década de 90, motivou a utilização de um elevado conjunto de tecnologias de informação e comunicação por um conjunto crescente de atividades económicas (Requena e Sellens, 2005:21). O dinamismo deste ambiente acarreta novos problemas para a informação financeira, destacando-se as problemáticas da verificabilidade, relevância e consistência que se apoiam numa estrutura conceptual incapaz de refletir rapidamente a dinâmica da envolvente económica e social. Esta situação de instabilidade e incerteza, contrasta com o mundo da Idade Média e épocas mais recentes, em que se realizaram auditorias com o objetivo de verificar se determinadas pessoas, em posições de responsabilidade, no governo ou no comércio, atuavam de forma honesta e se preparavam relatórios de prestação de contas transparentes e verdadeiros. Assim, a auditoria, tinha por objeto descobrir fraudes, enfoque que se manteve até 1900. Com efeito, antes da revolução industrial, a economia desenvolvia-se com base numa estrutura familiar em que os proprietários e a direção dos negócios eram desempenhados pela mesma pessoa. Não, havia, assim, no capitalismo agrário, comercial e financeiro, uma necessidade vinculada de auditoria independente, nem a existência de entidades reguladoras.

Com a revolução industrial aparecem as grandes sociedades, separa-se propriedade da gestão, lançam-se grandes projetos de infra estruturas, que, ao exigirem abundantes capitais subscritos por pequenos e médios aforradores e outros interessados no desenvolvimento da empresa, impõem adequadas medidas de vigilância, proteção e controlo.

Lee (1993:19) assinala que a existência de dúvidas ou incertezas, num contexto da assimetria informativa, impõe a procura de meios para verificar a veracidade das informações e a sua adequação à própria atividade da empresa. A auditoria, na revolução industrial, pós revolução industrial e na economia global, resulta da divergência de interesses entre os agentes e os principais relativamente às regras do *accountability*.

Nesta sequência, a objetividade, a verdade e a veracidade (Williams, 2006:13), sendo compromissos profundos inerentes à cultura e ao pensamento moderno, devem estar sempre presentes na política, na compreensão histórica, nas ciências sociais e na investigação académica. A auditoria, como disciplina económica, não escapa a estes atributos, e baseia-se no pressuposto de que a realidade económica das empresas é observável (Mautz e Sharaf, 1961a:49) e pode ser contrastada através de uma função específica de controlo e revisão da informação financeira. Neste sentido, a auditoria pretende analisar e relatar o grau de correspondência entre informação contabilística e a realidade económica (Wolnizer, 1987:87). No fundo, o produto final da auditoria é um relatório que avalia a qualidade da mensagem emitida pelas empresas e organizações (Benau et al., 1998:34).

Neste contexto, Mautz e Sharaf (1961a:191), Sherer y Ken (1983:27), Flint (1988:22) e Lee (1993:19-24), formularam, como vimos, uma série de postulados que, num contexto de distanciamento físico e intelectual relativamente à empresa dos seus proprietários e investidores (Benau et al., 1998:32), bem como no seu diminuto conhecimento sobre os fenómenos empresariais, fundamentam o comportamento dos agentes económicos na procura de um mecanismo institucionalizado de controlo externo da atividade económica: a auditoria. Esta aparece, na atualidade, como um elemento básico do governo das sociedades (Lee, 1993:28), ou como um fenómeno social (Flint, 1988:14-15). Assim, a principal função que a auditoria financeira desempenha na sociedade é garantir que todas as partes integrantes de uma empresa tomem decisões sobre bases e fundamentos mais sólidos a partir de uma informação dotada de credibilidade: esta é facultada pelos auditores que, atuando de uma forma independente e responsável nas empresas que auditam, desempenham uma importante função social (Pérez et al., 2012:30).

Como já referimos, a procura de evidências é o fator fundamental no processo de auditoria e no momento de emitir uma opinião técnica sobre se as contas anuais expressam, em todos os aspetos materialmente relevantes, a imagem fiel do património da situação financeira e dos resultados num determinado período. Os procedimentos de auditoria são desenhados para que o auditor possa alcançar o objetivo atrás delineado e não necessariamente para detetar erros e irregularidades potenciais de diversa índole, que a administração e os preparadores possam ter cometido. Esta conceção é tradicional e pode ser encontrada em quase todos os autores já referidos. No entanto, Holm et al. (2012:79-97) retomam a discussão acerca da extensão e natureza da responsabilidade dos auditores para detetar fraudes nos seus compromissos de auditoria, e evidenciam que as normas de auditoria relativamente à fraude, emitidas pelo IFAC, encontram nos auditores, atualmente, uma maior pró-atividade, e uma menor reação à mudança. Esta situação fez renascer o debate sobre o *principles-based accounting system* (PBAS) versus *rules-based accounting system* (RBAS). De facto, como vimos, o objetivo inicial da audi-

toria – detetar erros e fraudes – continua presente e controverso na atualidade, e o PBAS implica um contexto de maior incerteza relativamente às responsabilidades dos auditores em relação à fraude (Holm et al., 2012:80). A problemática da fraude é uma das fontes fundamentais da existência do *expectation gap*: o público não entende que uma adequada planificação do trabalho de auditoria não detete erros, fraudes ou irregularidades eventualmente produzidos (Such, 2002:88). A SAS 93 (AICPA, 2002) e a ISA 240 (IA-ASB, 2009), clarificam a problemática da fraude em auditoria, bem como as responsabilidades do auditor. Na Europa, o Livro Verde (1996) ao abordar a função, posição e responsabilidade civil do auditor legal da União Europeia, aponta, inequivocamente, para preocupações do público em geral, centradas, entre outras, na existência de fraude nas demonstrações financeiras. Acresce que, o desenvolvimento histórico da auditoria, até 1920, está centrado na deteção da fraude, que foi considerado como o principal objetivo da auditoria. Dicksee (1905:2), Montgomery (1912:67), autores prestigiados na época, referem a deteção de fraudes e de erros técnicos como objetivos fundamentais da auditoria: a procura do auditor por fraudes deve ser incansável e constante (Dicksee, 1905), e deve ser o escopo primário de auditoria (Montgomery, 1912, 1957). Durante o período de 1920 a 1960, os profissionais de auditoria libertaram-se progressivamente da responsabilidade pela deteção de fraudes, utilizando o argumento de que estas matérias cabiam à administração. E nesta consequência, a atuação dos auditores passa a concentrar-se, prioritariamente, na avaliação do controlo interno e na seleção de amostras. Nos anos 1960 a 1980, os auditores afastam qualquer responsabilidade pela deteção de fraudes, planeiam, contudo, a auditoria de modo a incluir uma expectativa razoável pela sua deteção. A partir de 1980, observa-se a existência de cada vez mais fraudes nas contas das empresas, e desenvolve-se o criticismo, por parte da sociedade, relativamente ao papel e responsabilidade do auditor na deteção e relato de fraudes, e estas ocorrências originaram uma posição destes profissionais, relativamente a esta problemática, mais pró-ativa, ainda que não assumida na totalidade (Holm et al., 2012:79-80).

Auditoria e fraude confundem-se no processo histórico evolutivo da auditoria, no qual Segóvia San Juan (2007:26-27) deteta dois enfoques fundamentais: enfoque tradicional e enfoque empresarial. O primeiro, relativamente ao seu âmbito, baseia-se na visualização dos ativos e numa revisão exaustiva das transações. No entanto, o desenvolvimento económico foi gerando sucessivamente: uma globalização incipiente, uma procura crescente de capitais nos mercados organizados, um aumento da dimensão das empresas e do consumo, situações que conduziram a uma exponenciação das transações. Daí que a auditoria, na impossibilidade de observar a universalidade, restrinja a abrangência de transações e foque, a análise do controlo interno e utilização da amostragem. A necessidade de redução do âmbito da auditoria, introduziu

a noção de risco e deslocalizou o foco das demonstrações financeiras para a empresa como um todo. No enfoque empresarial valoriza-se o risco estratégico, o que pressupõe a compreensão da estratégia de cliente para sobreviver num mundo de incerteza, fatores considerados mais importantes, em economia global, do que o conhecimento individualizado do risco das transações: o conhecimento da estratégia competitiva da empresa, direciona esta auditoria mais para o futuro do que para o passado (Hollingsworth, 2012:35-53; Sobel, 2009:101-121).

Vejamos seguidamente a linha de evolução:

Figura II – Linhas do movimento histórico da auditoria

Evolução	Anos	Autores	Abordagem	Foco	Evolução paradigmática da auditoria
Capitalismo industrial	Até 1920	Dicksee (1905), Montgomery	Pragmático	Fraudes / Sistemas contabilísticos	Auditoria estritamente relacionada com o sistema contabilístico. Os agentes prestavam contas dos ativos recebidos. Existência de fraudes e erros vs honestidade e confiança que pudessem merecer os agentes. Enfoque sobre o passado: vigilância.
	1920 a 1960	Montgomery (1957)	Pragmático	Risco das transações/ sistemas contabilísticos.	Análise dos erros e fraudes e pesquisa de despesas não documentadas. Verificação da representação fiel dos resultados e património da empresa. Enfoque sobre o passado: vigilância.
Capitalismo pós industrial	1960 a 1990	Mautz e Sharaf (1961)	Postulacional	Risco das transações/ risco do negócio: avaliação da empresa em atividade.	Surge o risco de auditoria: possibilidade de as demonstrações financeiras terem erros ou distorções significativas. Cumprimento dos pronunciamentos das autoridades nacionais e internacionais de auditoria. Foco no controlo interno detetivo e preventivo. Enfoque sobre o passado: vigilância.
Capitalismo da informação e conhecimento/ economia global	1990 a 2012	Flint (1988) Lee(1993) Power(1997) Wallace(1998) Valderrama (2003) Kenchel (2007) Arens e Loebbecke (2010) Gutiérrez (2011)	Teoria da agência / controlo social	Risco estratégico: avaliar o potencial da empresa para manter sua posição competitiva no mercado	As demonstrações financeiras são fruto de uma estratégia; conduta do auditor; diagnóstico; avaliação e assessoria. Uso intenso das tecnologias de informação e comunicação. Enfoque mais relacionado com o futuro do que no passado.

2.2. Auditoria: regulamentação legal

Face ao exposto não é de admirar que a auditoria seja uma atividade fortemente regulamentada em todos os países desenvolvidos.

A sociedade, os governos, a comunidade dos negócios e a própria profissão pretendem que futuras falências da auditoria do género Enron, WorldCom, etc. não ocorram. Nos Estados Unidos, os sucessivos escândalos financeiros fizeram emergir, na sequência da Sarbanes-Oxley Act de 2002, o PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board – organização que está incumbida da regulamentação e supervisão das firmas de auditoria e das suas práticas relativamente às sociedades cotadas. Por sua vez, as sociedades não cotadas são auditadas com base nas normas emitidas pelo Auditing Standards Board (ASB) que faz parte do AICPA: estas organizações são atualmente as únicas fontes de normas de auditoria nos Estados Unidos.

Da União Europeia emanaram um conjunto de diretivas – 4^a, 7^a, 8^a –, que definem o direito contabilístico europeu, cujo objetivo é regulamentar a atividade da revisão legal de contas na Europa e aperfeiçoar a qualidade da auditoria, em ordem a que as demonstrações financeiras das empresas apresentem o *true and fair view*. O IAASB e o APB, na mesma linha, desenvolvem o quadro normativo da auditoria que possibilita ao auditor alicerçar mais adequadamente a sua opinião: as IAS's, por exemplo, são um referencial importante e em vias de serem mundialmente aceites. Em Espanha, a lei 19/1998 – regulamento central da auditoria de contas – criou o ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas –, que está vinculado diretamente ao ministério da Economia e Fazenda, e representa, a Espanha, nos organismos internacionais de auditoria. A lei desenvolve a auditoria como uma atividade, quando, em rigor, é uma função social realizada por profissionais idóneos, sendo a sua finalidade a emissão de um juízo responsável (Hermosa, 2002:112).

Em Portugal, o DL 1/72, de 3 de Janeiro, parecia apontar para a função dos Revisores Oficiais de Contas atributos meramente contabilísticos concretizados na verificação da regularidade da escrita. Esta situação acabou por não ser objeto de esclarecimento. Em 1974, realizou-se a primeira assembleia-geral, sendo esta data considerada como o ano da criação efetiva da profissão. No entanto, a revolução de Abril de 1974 congelou o seu desenvolvimento até 1979. Foi nomeado, entretanto, um novo grupo de trabalho para proceder à análise da legislação que enquadrasse juridicamente a problemática da fiscalização das sociedades anónimas e dos profissionais da revisão legal de contas. O grupo, composto maioritariamente por profissionais que representavam o Ministério da Justiça, apresentou, em Junho de 1975, um relatório intitulado “Revisão Oficial de Contas”, no qual se debatia se a profissão deveria ser exercida em regime liberal – independente – ou em regime de dependência do Estado, ou seja, como funcionário público. Como a envolvente, na altura, era completamente revolucionária, e apontava para uma economia coletiva, o

grupo de trabalho propõe a criação de uma empresa pública de revisão de empresas, que substituiria a recente organização da profissão à volta da Câmara dos ROC. Previa-se, ainda, que o ROC fosse um profissional especializado em matérias de gestão, economia, direito, contabilidade, sociologia e ciências do trabalho, situação que gerou uma grande controvérsia, por permitir, a licenciados em direito proceder à revisão das contabilidades (Noel Monteiro, 1975:166; Fernandes Ferreira, 1972:364-367).

Este relatório não foi, contudo, convertido em lei. Em 10 de Novembro de 1975, foi formado mais um grupo de trabalho, baseado na experiência de alguns países europeus, que produziu um trabalho sobre “A Problemática dos Revisores Oficiais de Contas” no qual se defende o âmbito restrito da Revisão Legal de Contas, confinada unicamente, à análise dos registos contabilísticos. Realçou-se, todavia, a necessidade de se seguir a prática da validade das operações contabilísticas por um profissional independente que assegurasse a fiabilidade das demonstrações financeiras. O estudo estabelecia, também, a não inclusão do Revisor Oficial de Contas no conselho fiscal, realçando-se, assim, o exercício da profissão de uma forma autónoma e independente. Por sua vez, ao conselho fiscal competia a função de supervisionar e monitorizar a gestão na multiplicidade dos seus aspetos.

Em 15 de Maio de 1976, é nomeada uma equipa com a missão de apresentar um projeto de diploma sobre a fiscalização das sociedades. Foi concebida a função de revisão como um mecanismo de controlo externo, completamente independente da entidade controlada, isto é, sem nenhum tipo de subordinação hierárquica nem de dependência económica do controlador em relação ao controlado. Os autores da lei fundamentaram a doutrina na teoria da credibilização ou da confiança, que estabelecia que as contas anuais deviam refletir a clareza e a honestidade na gestão a que os administradores estão obrigados. A revisão legal de contas, segundo a filosofia do grupo de trabalho, era a expressão adequada para refletir um juízo sobre a forma como os normativos estatutários, legais e societários eram observados e cumpridos.

Simultaneamente, e ainda que de uma forma ténue, apontava-se para a autonomia da Câmara na elaboração de normas de revisão de contas que seriam objeto de aprovação e promulgação pelo governo. Entendia-se, por fim, tendo em atenção a envolvente económica, que os ROC não deveriam exercer a função em regime liberal, mas, sim, enquadrados numa empresa pública de revisão legal de contas, com personalidade jurídica e autonomia administrativa financeira e patrimonial, abarcando todos os profissionais que, no país, exercessem a profissão de auditor.

A tese anterior não vingou e, em 1979, foram finalmente aprovados os estatutos que visavam dar aos ROC as necessárias garantias de independência face às entidades que fiscalizam, e dotar a fiscalização exercida de maiores eficácia, definir um nível de profissionalização e de responsabilização coerente

com as funções dos Revisores Oficiais de Contas (Oliveira, 1981:433-452)³. Em termos genéricos, foi atribuído a este cargo “o exame das contas das empresas ou de quaisquer outras entidades, em ordem à sua certificação legal”, considerando-se, ainda, que os revisores exerciam uma função de interesse público. Destacam-se, como aspetos mais relevantes, os constantes do manual das funções do ROC no âmbito do Conselho Fiscal (Silvão, 1979:127):

- A atribuição à Câmara dos Revisores Oficiais de Contas de competência em toda a matéria respeitante aos estágios e aos exames dos candidatos a revisores;
- Clarificação e alargamento do âmbito de atuação dos revisores oficiais de contas.

Ocorrem, entretanto, significativas modificações no ordenamento jurídico e na envolvente económica. A revisão constitucional de 1989 consagra as associações públicas, e, em particular, a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, como pessoa coletiva pública que assume uma modalidade de administração indireta, traduzida numa atribuição de poderes do Estado a uma organização própria de profissionais, à qual se confia a regulamentação e disciplina do exercício de uma profissão de interesse público. Em 1986, Portugal, aderiu à CEE, adotando ao quadro jurídico comunitário o Código das Sociedades Comerciais. Este alargou o âmbito de atuação dos ROC, contemplou diversas disposições com reflexo no seu regime jurídico e, ao mesmo tempo, alterou profundamente a legislação do mercado de capitais.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), como pessoa coletiva pública, assume a responsabilidade reguladora da auditoria em Portugal, no seu sentido mais amplo, avocando tanto a disciplina como o controlo total da auditoria. Estamos, por isso, em presença de um modelo de regulação de auditoria misto, em que a par de uma intervenção pública orientadora, atribui, ao corpo profissional dos Revisores Oficiais de Contas, por delegação do governo, a definição das condições de acesso, elaboração e revisão das normas técnicas e controlo da qualidade da auditoria.

Em 2008, o Diário da República n.º 24, de 20 de Novembro, reflete o conjunto das alterações que decorreram da transposição para a ordem jurídica interna da Directiva nº2006/432/CE do Parlamento Europeu, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas. Realça-se numa base comunitária, o reforço da qualidade dos Revisores Legais de Contas: a sua independência, integridade e objetividade, a elaboração e divulgação de um relatório de transparência, bem como o reforço do controlo de qualidade através da criação de um novo modelo de supervisão instituído através de um Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA – DL 225/2008 de 20 de Novembro). Estes novos estatutos reforçam a dimensão ética e deontológica em que se desenvolve a profissão considerada de interesse público. Reitera-se, ainda, a necessidade da aplicação das normas internacionais da auditoria e

elege, a formação, como uma prioridade, concretizando, no ordenamento jurídico e nacional, um reforço da harmonização, quer a nível técnico, quer a nível institucional. Este novo enquadramento é igualmente considerado como uma resposta às críticas efetuadas à auditoria legal, por não proporcionar certezas razoáveis relativamente às correções das declarações financeiras (Marques de Almeida, 2002:408).

2.3. Teorias explicativas

2.3.1. A teoria da informação

2.3.1.1. Noções básicas da teoria da informação

A informação, sob o ponto de vista matemático, é um conceito essencialmente probabilístico, definido de uma forma quantitativa, e tem a sua origem nos trabalhos de Shannon (1949) que tentou medir a quantidade de informação contida numa mensagem.

Dado um conjunto de acontecimentos denotados por $E = (e_1, e_2, \dots, e_n)$ com as probabilidades de ocorrência de p_1, p_2, \dots, p_n , a quantidade de informação relativa à realização de um evento, de probabilidade p , é dada pela expressão seguinte: $h/p = \text{Log}_2 1/p = -\text{log}_2 p$, em que:

h/p = quantidade de informação contida numa mensagem

$\text{Log}_2 1/p$ = logaritmo na base dois do inverso da probabilidade

A função logarítmica é a mais adequada para medir a quantidade de informação contida numa mensagem, porque:

$Y_n = 1$: Definição de unidade bit. O bit representa a quantidade de informação de uma mensagem com a probabilidade de 1 em 2 de aparecer.

$Y_n \leq Y_{n+1}$: A quantidade de informação aumenta com o tamanho da mensagem.

$Y_{nm} = Y_n + Y_m$: A informação é uma grandeza aditiva.

$$h/p = \text{Log}_2 1/p = -\text{log}_2 p$$

A quantidade de informação contida numa mensagem - h/p - é tanto mais importante quanto mais fraca for a probabilidade de realização do acontecimento. Esta conceituação é importante relativamente às mensagens diretas que informam quanto à realização de um acontecimento dado. Mas, quando uma mensagem modifica as possibilidades de realização de um evento, estamos em presença de mensagens indiretas. Surge, assim, a noção de ganho informativo:

$\text{Ganho informativo} = \log \frac{\text{Probabilidade à posteriori}}{\text{Probabilidade à priori}} = \text{Log } q/p$

Quando à medida da perda de informação numa mensagem ou serial transmitido, *Shannon* propõe a seguinte fórmula:

$$H = - \sum x_i \log x_i$$

para todo o elemento *X* da fonte de informação. Esta matematização tem por base no seguinte pensamento: a realização de um acontecimento tem menos probabilidade de ocorrer num dado com 2 faces do que noutra com seis.

Incerteza e informação estão estritamente ligados na fórmula matemática de *Shannon*, na medida em que a informação só tem sentido quando permite reduzir a incerteza. Quanto maior for a incerteza, maior será a quantidade de informação a obter, quando se conhece o resultado da experiência. Pode-se, assim, utilizar a função *H* como uma medida da quantidade média de informação.

A contabilidade realiza uma função de observação e interpretação da realidade económica, através dos conceitos de medição contabilística e agregação: esta é uma união de sub conjuntos ou soma de elementos. O processo de agregação contabilística gera as demonstrações financeiras, e, inevitavelmente, é uma operação que implica uma perda de informação para os seus utilizadores (Feltham, 1972-28; Lev, 1969:1-15;).

A teoria da informação está estritamente ligada à teoria da sinalização e à teoria da decisão. A teoria do sinal faculta uma descrição do funcionamento do mercado num contexto de assimetria informativa e, por isso, as empresas de melhor desempenho têm interesse em sinalizar as suas decisões financeiras através de uma política de divulgação apropriada, no sentido de reduzirem os seus custos financeiros. Por sua vez, a conexão com a teoria da decisão permite avaliar o valor da informação num contexto de incerteza, pelo que a teoria matemática da informação, quando aplicada às demonstrações financeiras, pode potenciar melhores decisões económicas (Saada, 2000:1200). No entanto, é uma teoria essencialmente quantitativa da informação e o seu objetivo central é a redução da incerteza subjacente a uma decisão, independentemente da sua utilidade económica. A medida da informação proposta por *Shannon* (1949) tem uma dimensão probabilística e não económica da informação.

2.3.1.2. A contabilidade como sistema de informação

Galliers (1987:4) define informação como “aquele conjunto de dados que, quando fornecidos de forma e tempo adequados, melhora o conhecimento da pessoa que o recebe, ficando ela mais habilitada a desenvolver determinada atividade ou a tomar determinada decisão”.

Portanto, a utilidade e o valor da informação são determinados pelo utilizador nas suas ações ou decisões, e dependem do contexto em que são utilizados.

Por sua vez, Buckingham (1987:18), conceitua o sistema de informação, como: “um sistema que reúne, guarda, processa e faculta informação relevante para a organização e útil para aqueles que a querem utilizar. É, portanto, uma combinação de procedimentos, informação, pessoas e tecnologias de informação, organizadas para o alcance de objetivos de uma organização.

A informação pode ser definida como crítica, interessante e sem interesse (Sutter, 1993:80), atendendo ao papel que pode desempenhar nas atividades da organização, sendo desejável uma evolução do esforço, por parte da organização, na procura e manutenção da informação crítica, mínima e potencial (Amaral e Varajão, 2007:13).

Como o sistema de informação é, em sentido amplo, constituído por um conjunto de dispositivos técnicos e organizacionais, que permitem apreender, conservar, tratar e transmitir informações, a contabilidade pode ser considerada como um sistema de organização e de produção de informações expressas em unidades monetárias, com o objetivo de avaliar o desempenho de uma unidade económica. Nesta sequência, emerge a noção de sistema de informação contabilístico, para assegurar, através do tratamento de dados informação que acoplados à razão produzem conhecimento (Grenier, 2000:1118-1119), satisfazendo, assim, as características funcionais de um sistema de informação. No entanto, a contabilidade tem atributos específicos por tratar exclusivamente as informações monetárias e quantitativas.

O conceito de informação não é unívoco. As informações não têm o mesmo significado no mundo, nem apresentam o mesmo grau de certeza relativamente à realização dos eventos a que se referem.

A origem dos sistemas de informação pressupõe um observador exterior ao sistema, e na sua forma clássica, a teoria da informação centra-se na teoria da informação transmitida.

A primeira formalização de uma teoria da informação deve-se a Fischer (1926), que apresentou a estatística como um ramo da matemática aplicada às populações e à sua variação e os métodos de redução de dados. Assim, um dos problemas práticos da pesquisa empírica consiste em reduzir a imensa quantidade de dados que dispomos, a proporções capazes de serem geridas pelo ser humano. É o que Fischer chama de informação pertinente, cabendo aos métodos estatísticos de redução tomar em linha de conta a informação não pertinente, extraíndo-se, como corolário, a ideia de que a informação tem de ser significativa, certa e mensurável.

Significação, certeza e objetividade são conceitos relacionados com a informação, e apontam para uma teoria ampla da informação, em contraponto com a informação restritiva proposta pela teoria matemática. A teoria da informação, apesar dos seus condicionalismos e limites, gera avanços originais nas questões fundamentais da contabilidade, entendida, principalmente, como um sistema de informação, que identifica, mede, e comunica

informação económica necessária ao exercício de julgamentos e processos decisoriais (Hendriksen e Van Breda, 1992:9; Belkaoui, 2004:38). Na ênfase da contabilidade, concebida como um sistema de informação, é de evidenciar as propriedades do sistema de informação para os utilizadores das demonstrações financeiras, de possibilitar uma mensuração da quantidade da informação veiculada pelos documentos contabilísticos e de identificar os meios susceptíveis de reduzir a incerteza dos utilizadores. Permite, igualmente, uma abordagem diferente dos problemas básicos da contabilidade financeira: o problema da materialidade, a determinação da estrutura óptima das demonstrações financeiras, e a incidência dos princípios e normas da contabilidade no conteúdo informativo das contas anuais.

Os sistemas de informação podem ser definidos conceptualmente (Falkenberg et al., 1992), e tecnicamente de forma social (Ein-Dor, 1993). A primeira noção foca o sistema de informação como parte integrante do sistema organizacional – subsistema – enfatizando o uso de informação por pessoas ou grupos de pessoas, em particular, através de sistemas baseados nos computadores. O pensamento técnico põe de relevo o sistema computadorizado como um interface entre o utilizador ou operador, atribuindo ao primeiro funções de manipulação, armazenamento e disseminação de representação que tem efetivamente ou potencialmente impacto no comportamento humano organizado socialmente. Por fim, a ideia social, centra a análise na recolha, processamento, armazenamento e distribuição de informação relevante para a organização, para suportar a tomada de decisão e controlo numa organização.

Um sistema de informação é modernamente encarado numa perspectiva sócio-técnica, abrangendo um trabalho organizado, do tipo informacional, que lidando com representações simbólicas da informação, visa concretizar os objectivos de uma organização, através da recolha, armazenamento, processamento e distribuição da informação. Podendo ou não ter bases tecnológicas de informação, aos sistemas de informação é atribuído um papel fundamental na mudança organizacional, sendo considerado por muitos autores (Davenport, 1993), como o instrumento mais poderoso no sucesso da mudança organizacional. As tecnologias de informação, isoladamente, não provocam alterações profundas nas instituições, mas quando integradas com os sistemas de informação, podem ter um efeito considerável de alavancagem da mudança organizacional.

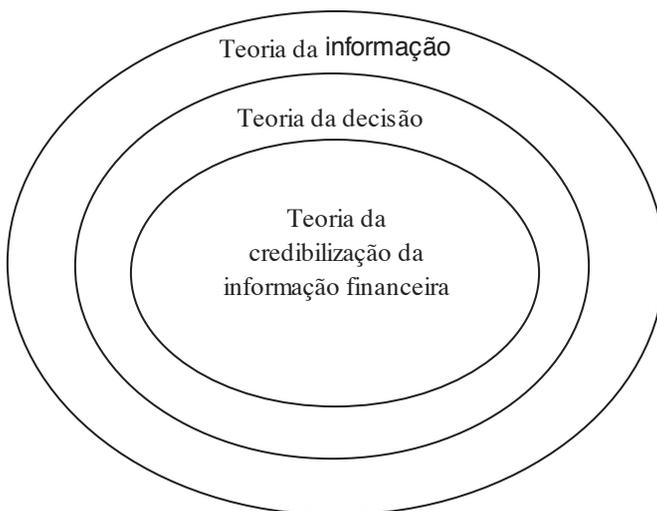
A teoria da informação, aplicada à contabilidade, inclui três aspetos fundamentais: a produção de informação financeira fiável, a sua relevância para o processo de decisão do investidor e a credibilização da informação financeira produzida e divulgada. Baseia-se no princípio de que todas as empresas necessitam de apresentar uma informação financeira com as características atrás descritas em virtude de o processo de decisão ser afetado, a todos os níveis e de forma direta, pela qualidade da informação usada no processo decisional

(Whittington e Pany, 2010:5; Knechel, 2007:2). A natureza da informação e da sua segurança, entendidas num contexto mais amplo, são fundamentais para basear as decisões e prever o seu impacto em futuras operações. A sua tempestividade e correção estão estritamente relacionadas com a capacidade de reação a acontecimentos futuros e à possibilidade de delinear cenários alternativos na análise e gestão do risco do negócio. Todas as organizações necessitam de sistemas de contabilidade e de informação, todavia, nas organizações mais complexas, os sistemas contabilísticos podem ser altamente sofisticados ao nível da colheita da informação produzida em bases informáticas. Esta é tratada e agregada de forma diferente consoante os vários interessados na sua utilização: os potenciais utilizadores da informação contabilística procuram informação relevante para incorporar no processo de tomada de decisão. O papel da informação, na produção de riqueza, é desenvolvido e apresentado por Knechel (2007:4) utilizando a metáfora das ondas de desenvolvimento. Na era da informação e do conhecimento, o uso da informação é um instrumento competitivo do desenvolvimento rápido das empresas.

A riqueza é criada pela aquisição, controlo e utilização da informação, processo que só terá êxito se a informação for fiável, relevante e capaz de ser um input dos modelos de decisão empresarial. Como a informação pode ser utilizada para criar riqueza e poder, a necessidade de potenciar a sua relevância e fiabilidade é desejável para a sociedade atual. É, assim, solicitado aos contabilistas e aos auditores que exerçam a sua atividade, assegurando serviços cada vez mais perfeitos e capazes de fomentar a utilidade da informação para o processo de desenvolvimento da sociedade. Estes serviços não abrangem unicamente a auditoria, como processo de revisão da informação financeira histórica, em que o objetivo é, como vimos, a emissão de uma opinião capaz de providenciar um alto nível de segurança pela elevada qualidade de evidência pesquisada para alicerçar a opinião. Os serviços que um auditor pode providenciar são de um espetro mais amplo: envolvem os próprios sistemas de informação de gestão, em sentido lato, que, ao serem analisados por um profissional independente (Quick e Warming-Rasmussen, 2009:141), tendem a diminuir tendencialmente o chamado risco de informação, ou seja, a possibilidade de ser utilizada informação incorreta no processo de tomada de decisão. Como a sociedade se tornou mais complexa, aumentou, igualmente, a probabilidade de apresentação de informação não fiável aos decisores económicos. Estes, ao estarem, cada vez mais, afastados do conhecimento da organização com a qual efetuam transações e negócios, e, como a informação que recebem ou percecionam é obtida indiretamente por outros, exponencia-se, a probabilidade de ser prestada, intencionalmente ou não, informação final enviesada. Por outro lado, a informação facultada pode ser inconsistente com os objetivos do investidor, ou distorcida a favor da entidade que a produziu ou divulgou. Como as organizações se desenvolveram, os seus sistemas de processamento

de informação trabalham, cada vez mais, dados agregados, o que suscita um conjunto de problemas contabilísticos complexos só perceptíveis por técnicos altamente qualificados (Arens e Loebbecke, 2010:68). Todas as situações anteriormente descritas alimentam o risco de a informação financeira ser intencionalmente distorcida, daí a necessidade das organizações incorrerem em custos com o objetivo de a reduzirem. A procura da auditoria é considerável pelo facto de muitas empresas terem um grande número de acionistas sem adequados conhecimentos para verificar individualmente a informação que lhes é fornecida e divulgada (Collis, 2011:211). Como corolário, a administração da empresa contrata os auditores para facultarem segurança aos utilizadores. Se, esta segurança não se verificar, isto é, se os auditores validarem informação financeira incorreta, apresentando o seu relatório uma opinião limpa, podem ser objeto de litigação por parte dos utilizadores. Estes podem demandar os auditores por responsabilidade profissional em relação às demonstrações financeiras que auditam, bem como os gestores que, em última instância, são os responsáveis primários pela informação financeira divulgada e produzida. Por sua vez, os gestores podem litigar contra os auditores como agentes que têm a responsabilidade de emitirem uma opinião sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras. Neste contexto de responsabilidade dos auditores e dos gestores para com terceiros interessados na empresa, estrutura-se a teoria explicativa da auditoria baseada na teoria da informação: a procura da auditoria é destinada a credibilizar a informação financeira produzida e divulgada⁴, dotando-a das características de fiabilidade e de relevância. Está, assim, em condições de ser inserida no sistema de tomada de decisões, atendendo a que o risco de informação foi reduzido para um nível aceitável. Nesta sequência, a teoria da informação engloba, quer a teoria da decisão, quer a da credibilização da informação financeira. Vejamos:

Figura III - Dimensões da teoria da informação



2.4. Teoria do governo das sociedades

Esta teoria foi proposta por Power (1997:1-13). O governo das sociedades está muito associado à problemática da diferença de expectativas em auditoria (Gray e Manson, 2008b:529) pelo facto de esta ser concebida como fazendo parte de uma arquitetura de controlo, e o governo das sociedades abarcar o conjunto das estruturas, quer impostas endogenamente, quer exogenamente, para superintender e monitorizar a forma como as empresas são governadas em termos de economia, eficiência e eficácia.

A ênfase no controlo deriva da falta de confiança na operacionalidade dos controlos existentes nas empresas, incluindo o controlo interno (Reding, 2009:3-30), bem como na maneira como os auditores conduzem as suas auditorias e reportam as suas decisões. As regras de governo das sociedades, expressas nos diferentes relatórios sobre o tema – Cadbury Report (1992), Turnbull Committee (1999), Combined Code (2003) – impõem que os diretores informem sobre diversos assuntos em relação aos quais os auditores têm que emitir uma opinião. Dentro da problemática global do governo das sociedades realçamos os seguintes princípios:

- Princípios de governo das sociedades aplicáveis aos diretores;
- Princípios de governo das sociedades aplicáveis às remunerações dos gestores (Lin e Hwang, 2010:57-77);
- Princípios do governo das sociedades aplicáveis às relações com não acionistas;
- Princípios do governo das sociedades aplicáveis à *accountability* e à auditoria;

Apesar do relacionamento direto e indireto de todos os itens, interessa-nos, sobretudo, as dificuldades relacionadas com a prestação de contas e com a auditoria (Asthana et al., 2010: 274). Estas duas questões englobam tudo o que se relaciona com a produção e divulgação da informação financeira, controlo interno, comités de auditoria e supervisão e auditores externos (Rose-Green et al., 2011: 204-216; Sarens e Abdolmohammadi, 2011:1-2). A auditoria externa é, aqui, incluída na problemática do governo das sociedades que a utiliza como um instrumento de monitorização. Os princípios acima elencados são identificados por Gray e Manson (2008b:533) e Laughlin (2012d:45-46) e pautam as seguintes regras:

- A direção deve apresentar a situação da empresa de uma forma perceptível e equilibrada, bem como as suas previsões para o futuro;
- A direção deve manter um sistema de controlo interno eficaz para salvaguardar o investimento dos acionistas e os ativos da sociedade;
- A direção deve estabelecer de uma forma formal e transparente um plano de princípios gerais aplicados quer às demonstrações financeiras,

quer aos sistemas de controlo interno, quer às relações com os auditores externos.

Estes princípios impõem um conjunto muito vasto de responsabilidades aos gestores, atribuindo-lhes deveres acrescidos na produção e divulgação de informação financeira impostos pelos reguladores (Laughlin, 2007b:271-289) ou pelos próprios estatutos da empresa. As obrigações dos auditores abrangem, igualmente, a análise da problemática da continuidade da empresa, ou seja do seu futuro previsível, o que implica a divulgação de pressupostos e previsões. A efetividade do controlo interno fundamentado no relatório COSO (1992) e ERM (2004) (Sitorus e Scott, 2009:281-297; Bedard e Hoitash, 2009:105-125) é objeto de uma grande atenção por parte dos gestores, sendo obrigados a divulgar aos acionistas as medidas tomadas. Por fim, a institucionalização dos comités de auditoria e de supervisão cujos deveres abrangem a definição dos objetivos e resultados da auditoria externa, os custos da auditoria, a monitorização da independência e a objetividade dos auditores bem como a análise da extensão dos serviços extra-auditoria que lhes possam ser solicitados, reforçam as regras do *accountability* nas sociedades modernas, e do governo das sociedades. Assim, a auditoria concebida como um instrumento de controlo, e inserida no amplo conceito de governo das sociedades, ganha um grande impulso de procura, atendendo à filosofia de controlo que lhe está subjacente (Niskanen et al., 2011:43-45).

2.5. A teoria do seguro

É uma teoria que tem de ser enquadrada na envolvente própria dos países anglo-saxónicos, nos quais se assiste a uma permanente litigação contra os auditores. Conhecida como a teoria do *deep pocket*, consiste basicamente na transferência das perdas sofridas pelos investidores no mercado de capitais, para os auditores, culpando-os de prestarem um serviço deficiente ao mercado. Esta justificação fundamenta-se na seguinte hipótese (Cosserat, 2002:40):

“A possibilidade de mudança de responsabilidade para os auditores, por produção, divulgação e validação de informação financeira incorreta, baixa as perdas esperadas em processos de litigação para os gestores, credores e outros profissionais envolvidos no mercado de capitais. Como o potencial de litigação aumenta, a procura de auditoria, neste pressuposto, por gestores e profissionais envolvidos na atividade financeira, tem tendência a aumentar.”

Contextualizada no mercado de americano, esta abordagem explicativa desenvolve-se a partir de meados da década de 90, em que se assiste ao aumento do volume de custos de litigação por alegadas deficiências na condução das auditorias. A situação de falência da auditoria, é uma circunstância completamente diferente da quebra de uma empresa. Com efeito, a bancarrota de muitos negócios tem resultado em perdas significativas para muitos investido-

res, e, na generalidade, procura associar-se a insolvência de um negócio com a falha da auditoria, invocando-se para tal que a divulgação de informação financeira fraudulenta é também responsabilidade dos auditores. A ética e a deontologia profissional, a par de outros normativos legais, impõem a obrigação do auditor conduzir a auditoria com um alto desempenho profissional, e, não sendo o caso, pode ser demandado, pelos seus clientes e pelo público em geral, a pagar indemnizações suportadas nos seguros que detêm. Esta fonte de compensação cria a sensação de que o auditor tem um *deep pocket* (Cosserat, 2002:103) o que influencia a tomada de decisão de litigar contra este corpo profissional, aceite, em larga medida, pela doutrina dos tribunais americanos. Por outro lado, para não prejudicar a sua reputação, as grandes empresas de auditoria, muitas vezes, não querendo entrar em prolongados processo de litigação, concordam em pagar as indemnizações a terceiros. Consequentemente, a previsível liquidação de sinistros, a efetuar pelas companhias de seguros, acarreta uma elevação dos prémios, o que representa uma ameaça à viabilidade da profissão. Um outro fator que pode ter uma influência elevada, em futuras litigações contra os auditores, é a internacionalização da profissão. O crescendo de litigação tem tido um efeito adverso na profissão, impondo o afastamento dos clientes de alto-risco ou de empresas mais pequenas, o que afeta, na globalidade, a informação financeira como um bem público. Esta teoria explicativa entronca na problemática das diferenças de expectativas em auditoria: os investidores, como principais interessados nos relatórios financeiros, esperam que a auditoria forneça um nível de segurança razoável em relação à existência de fraude, irregularidades e atos ilegais nas demonstrações financeiras, bem como informações quanto à viabilidade do negócio e comportamento dos gestores. Quando assistimos à falência de um negócio, quer pela existência de práticas fraudulentas ou má gestão, há uma tendência para culpar os auditores por não terem detetado atempadamente esses problemas. Nesta perspetiva, os gestores, credores e outros intervenientes no mercado de capitais, demandam os auditores, tendo Cosserat (2002:41) identificado quatro razões que justificam a procura de auditores:

- A função auditor é bem aceite na sociedade: os profissionais e os gestores podem comprovar que exerceram um cuidado razoável ao utilizaram os serviços de auditoria;
- Os auditores são profissionais altamente qualificados na perícia legal, e podem fornecer uma maior cobertura seguradora como co-defensores da empresa, do que uma companhia de seguros;
- Enquanto uma seguradora fará uma escolha atendendo à relação custo-benefício entre uma defesa ou acordo extra-judicial, o interesse comum dos gestores e dos auditores considerará eficazmente o efeito de uma litigação na sua reputação.
- Os tribunais vêem os auditores como um meio de socializarem o risco.

Defensivamente, na perspectiva de serem responsabilizados pela falência de um negócio, os auditores alteram o paradigma do custo, transferindo-o para os clientes através de honorários mais elevados, e seguidamente para a sociedade através de preços mais altos dos produtos e serviços prestados pelas empresas, situação que acarreta menor retorno do investimento.

Wallace (1980a:1-20) admite que a justificação da auditoria por via teoria do seguro, incentiva a sua procura por parte dos políticos e dos reguladores, sendo aquele utilizado como instrumento de responsabilização dos auditores, colocando-os no papel de bodes-expiatórios. Com efeito, a perda sofrida, no mercado, por pequenos investidores, ou a perda provocada nos grande fundos de pensões, podem transformar-se num problema político, sendo, por isso, o suporte para incentivar, pela via legislativa, a procura de auditoria, e ampliar a responsabilidade profissional do auditor impondo, como corolário, a necessidade da sua cobertura por elevados seguros.

2.6. Teoria motivacional

Este enfoque, de raiz psicológica e comportamental, estabelece uma relação de causa-efeito entre a auditoria e a preparação das demonstrações financeiras pela administração de uma sociedade. Esta teoria deve igualmente ser contextualizada na envolvente dos Estados- Unidos, onde estudos empíricos realizados pelo GAO - *General Accounting Office* - uma agência de auditoria do congresso norte-americano - constataram que os bancos que faliram entre 1988 e 1989, com perdas avultadas para os aforradores e para os investidores, a grande maioria não tinham sido auditados no ano precedente à falência. A agência não é conclusiva na afirmação de que se os bancos tivessem sido submetidos a uma auditoria as falências não se teriam verificado, não se estabelecendo, por isso, um nexos de causalidade entre a ocorrência da falência e a não auditoria.

Esta teoria parte do convencimento de que o facto dos preparadores da informação financeira saberem, antecipadamente, que irão ser objeto de uma auditoria, motiva-os a cumprirem, de forma cuidada, os princípios e normas contabilísticas subjacentes à elaboração das peças contabilísticas. A administração, por sua vez, sabendo que as suas asserções irão ser validadas por um auditor independente, esforça-se para cumprir, de uma forma mais escrupulosa, os princípios básicos da produção das demonstrações financeiras. Taylor e Glezen (1994:14) concluem que a teoria motivacional, tendo subjacente a consideração de que a auditoria acrescenta valor à informação contida nas demonstrações financeiras, tem dificuldades em ser provada de forma conclusiva, mas o senso comum, pode aceitar que, conhecendo a gestão da empresa a existência de uma auditoria, tal situação contribuirá para adotar um comportamento mais ético na preparação e divulgação das contas da sociedade. Esta

teoria, na nossa perspectiva, pode ser incluída nas relações de *accountability*, que estão subjacentes à teoria da agência, na medida em que é o comportamento do agente que motiva a procura de auditoria.

2.7. Teoria da agência

2.7.1. Aspectos gerais

Berle e Means (1932), Ross (1973), Jensen e Meckling (1976) realçaram o divórcio existente entre a propriedade e o controlo, situação que gerou a problemática da teoria da agência. Um dos principais pressupostos desta teoria é a sua focagem na conflitualidade entre o principal e o agente. Com efeito, na teoria financeira, assume-se que o objetivo dos acionistas é a maximização da riqueza a longo prazo, e que os agentes, por sua vez, manifestam tendência para a maximização dos seus interesses, assumindo um comportamento egoísta. Nesta lógica comportamental, a questão básica é saber como é que os detentores de capital controlam a gestão da empresa: admite-se, todavia, que é oneroso e difícil verificar o comportamento do agente. O alinhamento destes interesses pode ter custos elevados, surgindo os chamados custos de agência para monitorizar as ações dos agentes. Os esquemas de incentivos e os contratos explícitos ou implícitos são as técnicas de monitorização mais utilizadas (Solomon e Solomon, 2004:18). Por sua vez, os gestores pretendem demonstrar aos acionistas que atuam com responsabilidade na prossecução da maximização da riqueza, e facultam informações acerca do ERS – *Enterprise Risk Management* – nos relatórios anuais, o que origina um agravamento de custos relativamente ao processo contabilístico: os custos de transação também ocorrem pelo lado dos agentes. Estes custos de ligação – *bonding costs* – relacionados com esta iniciativa são assumidos *ex-ante*. No entanto, estas ações de ligação divergem na atitude dos acionistas e agentes face ao risco: gera-se, assim, a chamada partilha de risco – *risk sharing*. A monitorização destes riscos é efetuada de diversas maneiras, surgindo várias vias de ativismo acionista: votos, influência na composição dos órgãos de gestão, etc., para contrariar o chamado oportunismo dos agentes, expressa na tendência ativa e inata do ser humano para ganhar vantagens, em quaisquer circunstâncias, utilizando os meios disponíveis para aumentar os seus privilégios (Crozier, 1964:265). Em face da racionalidade limitada e do oportunismo, os *managers* organizam a empresa no seu próprio interesse, necessitando, por isso, de ser controlados. A teoria da agência e a teoria dos custos da transação chamam a atenção para os diferentes problemas, usando diferentes taxionomias: comportamento oportunístico dos agentes, custos de agência, *moral hazard*, foco nas transações ou no agente individual, etc. Têm, contudo, o mesmo objetivo: assegurar que os *managers* atinjam a maximização do lucro em benefício dos principais, mais do que o seu próprio interesse. Por sua vez, a teoria de todas as partes interessadas –

stakeholders theory – apresenta uma grande abrangência da partição das sociedades por um amplo conjunto de interessados, impondo, em consequência, regras de *accountability* reforçadas para todos os interessados com divulgações adicionais para além das peças contabilísticas tradicionais: valor acrescentado gerado, relatório de emprego, de transações com o governo, cenários de desenvolvimento futuro das empresas, etc. Esta tendência fez nascer a noção de responsabilidade social das empresas, assumindo a empresa um papel de agente moral – responsabilidade moral –, em que a ética é uma dimensão importante (Solomon e Solomon, 2004:24–25).

Subjacente à filosofia do *accountability* está instituída a ideia de que os indivíduos, grupos ou organizações, têm direito a solicitar a outrem informações sobre a sua conduta e requerer explicações para as ações tomadas. Com efeito, a relação envolvendo dar e solicitar razões para uma conduta (Roberts e Scapens, 1985:447), ganhou raízes no direito, mais especificamente, na teoria dos contratos, que outorga ao principal um direito natural ligado à propriedade dos seus recursos. Quando estes são transferidos ou afetados a um agente, transportam consigo expectativas de retorno, de realização de atividades, pelas quais o agente é responsável (Gray, 1983:3–23), constituindo aspetos específicos conhecidos na teoria económica dos contratos como “*moral hazard*”.

Introduzida, na teoria contabilística, nos anos 70, a teoria da agência como uma ramificação da teoria económica da informação, trata os dados contabilísticos e os administradores como mercadorias, submetidos a leis e aos cálculos da teoria neoclássica. Esta teoria foca o mercado dos gestores, que engloba o comportamento e as ações do principal, do agente e dos contratos formais ou informais estabelecidos entre eles. O principal ou proprietário compra os serviços do gestor ou agente, para gerir uma determinada estrutura económica ou social em benefício do principal. Os comportamentos e as ações devem ser desenvolvidos de acordo com as leis económicas do mercado: maximização da utilidade para ambas as partes, sobrevivência dos mais aptos de acordo com a lei de *Darwin*. Atendendo ao próprio interesse dos gestores, ao seu comportamento racional em ordem à maximização da sua utilidade, assistimos, amiúde, à ocorrência de conflitos de interesses entre os agentes e os principais. A existência de informação assimétrica na relação de agência (Ruhnke e Lubizsch, 2010:234) acarreta os chamados custos de agência ou de transação de que derivam de vários fenómenos: seleção adversa, *moral hazard*, comportamento esquivo e excesso de gratificações ou mordomias. A monitorização destes comportamentos determina os custos de agência, que devem ser minimizadas de acordo com a teoria económica neo-clássica, que aplica todo o conjunto de instrumentos de cálculos a saber: pesquisa e análise de informação contabilística, financeira e não financeira, desenho de sistemas de supervisão e controlo.

2.7.2. A ética nas organizações empresariais e na auditoria

A teoria da agência, bem como a teoria da informação pressupõem uma dimensão ética das organizações e dos profissionais da auditoria. Como vimos Mautz e Sharaf (1961a), Flint, (1988), William (2006), Knechel (2007), Arens (2010), Whittington e Pany (2010), Rittenberg (2010), entre outros, referem a dimensão ética como fundamental, pelo que se impõe, nesta investigação, abordar, ainda que sucintamente, a problemática da ética.

A responsabilidade social da empresa obriga as instituições sócio-económicas a tomar decisões abrangentes e extensivas a todas as suas funções, como necessidade de dar resposta às exigências dos tempos modernos e a uma sociedade civil cada vez mais exigente e disposta a fomentar o *countervailing power*: confronto com os que perfilham os objetivos mais egoístas da sociedade capitalista. Sugere-se, atualmente, uma transformação ética do capitalismo e da empresa tendo subjacente que o *homoeconomicus* é uma conceção antropológica restrita no contexto da filosofia moral atual e de uma economia moderna assente numa base moral (Adam Smith, 1776). Os governos e os reguladores desenvolvem, cada vez mais, um conjunto de estruturas, dentro das organizações, para controlar e monitorizar o comportamento dos agentes. Mas qual é o comportamento ético que lhes deve ser exigido?

Os sucessivos escândalos financeiros que ocorreram na sociedade atual, desde 1990 até 2011, têm contribuído para colocar sobre pressão o conjunto de todas as ciências empresariais que têm desenvolvido um conjunto de instrumentos tecnológicos importantes para analisar a realidade, em detrimento do estudo e aperfeiçoamento dos valores éticos e do exercício da capacidade de julgamento que são considerados, hoje, pilares fundamentais de uma sociedade sustentável. Esta tendência sugere um novo período caracterizado por uma maior transparência da informação financeira e não financeira e pelo desenvolvimento de práticas de *accountability* mais éticas e responsáveis, e a centragem do coração da ética nos outros e não no estrito interesse pessoal (Knechel et al, 2007:734).

A combinação entre a globalização, tecnologia e o crescente papel dos investidores institucionais alterou as relações sociais entre os diferentes agentes e fomentou o acréscimo da atividade reguladora das ciências empresariais – finanças, contabilidade, auditoria, etc. – exigindo-lhes uma ética de responsabilidade (Cortina, 2003:78). Tenta-se encontrar-se um equilíbrio entre rentabilidade e valores sociais, assente numa liderança da organização (Browie e Werhare, 2005:139), em que o leader considera a instituição que dirige como um espaço ético, de nível mais elevado, relativamente à vertente económico-financeira.

A publicação do livro intitulado “*The modern corporation and private property*“, em 1932, por Adolph Berle e Gardiner Means, criou as bases do debate atual sobre governo das sociedades. Os autores enfatizam a separação entre a pro-

priedade e o controlo nas grandes organizações, onde, um conjunto de gestores de topo coordena a produção, o investimento, a distribuição de bens e a divulgação da informação financeira, de tal maneira que o poder e a autoridade, na afetação de recursos, passou a ser mais importante do que o mecanismo do preço (Coase, 1937:386-405). A concentração do poder nos agentes dentro da organização implica um maior poder sobre as mais-valias geradas, e, consequentemente, nos incentivos e na valorização das situações que têm gerado escândalos económicos graves, atendendo às suas repercussões sociais.

Em contrapartida, uma ética de responsabilidade, tendo em conta as consequências previsíveis das próprias ações e das circunstâncias em que se tomam (Cortina, 2003:78-79), está implícita à atividade empresarial, como atividade humana, que tem um fim próprio que a legitima e lhe dá sentido. Há, portanto, razões para a existência de uma ética empresarial, que passamos a elencar:

- Recuperar a confiança na empresa: os escândalos financeiros provocaram a necessidade de credibilizar as empresas e dotá-las de valores que satisfaçam as expectativas dos utilizadores da informação financeira: a ética é um ativo de longo prazo.
- Necessidade de tomar decisões a longo prazo: o enfoque da atividade empresarial não deve basear-se unicamente no curto-prazo, mas numa responsabilidade a longo-prazo que garanta a sua sustentabilidade.
- A responsabilidade social da empresa: a empresa é atualmente considerada como uma instituição sócio-económica que assume um vasto espectro de responsabilidades sociais e, portanto, tem de tomar decisões éticas. As entidades têm responsabilidade coletiva, por constituírem o núcleo básico a partir do qual se organizam as sociedades na atualidade. A ética nas organizações é indispensável para reconstruir a própria sociedade, num contexto em que a figura do gestor e dos directores é fundamental.

A ética empresarial abrange todas as funções da empresa, quer sejam as relações externas – clientes, fornecedores, bancos, estado – quer as relações internas, na qual se incluem os dirigentes. Estas interdependências exigem códigos de conduta: isto é, declarações de princípios em que se estabelecem determinados objetivos de carácter ético que se desejam alcançar dentro e fora da empresa (Moreira, 1999:67).

A elaboração da informação financeira e a sua auditoria são dois pilares básicos em que assenta o atual sistema económico mundial, que se encontra estruturado num conjunto amplo de relações de *accountability* que exigem transparência, clareza e exatidão dos números que refletem a realidade económica, por serem um *input* do sistema de tomada de decisões. Estes pressupostos não são discutidos sob o ponto de vista teórico (Martinez, 2002:28), no entanto, do ponto de vista prático, e sobretudo depois dos últimos escândalos financeiros, diferentes interessados na sua utilização questionam o papel da contabilidade e da auditoria.

A auditoria destina-se a dissuadir o risco da informação, circunstância que impõe a sua obrigatoriedade. Na sociedade, aquela desempenha um papel de filtro da informação, e as relações da contabilidade, auditoria e ética conduzem-nos à interrogação sobre o estatuto destas atividades na sociedade atual. Ao serem concebidas como técnicas, como ciência ou como uma linguagem de negócios, não colocam imediatamente questões de ordem ética. É a auditoria enquadrada como elemento transcendente da sociedade atual e vista como um código de normas, que permite levantar a problemática das relações entre a ética, contabilidade e a auditoria. As questões éticas relacionadas com a contabilidade e a auditoria situam-se ao nível do comportamento dos auditores, dos preparadores da informação financeira e daquilo que fazem.

A construção distorcida de representação da situação patrimonial e dos resultados de uma entidade e a sua validação pela auditoria de uma forma acrítica, são estruturalmente equivalentes a um comportamento não ético (Duska e Duska, 2003:22). Assim, é lógico sugerir que a atividade da contabilidade e da auditoria necessitam de uma sensibilidade ética profunda: porque o contabilista e o auditor estão continuamente a fazer julgamentos, a avaliar ações e práticas (Knechel et al., 2007:734). O objetivo da ética é analisar o comportamento destes profissionais no desenvolvimento das suas ações que podem ser éticas ou não éticas, que podem beneficiar ou prejudicar outras pessoas: numa hipotética situação em que existem razões para fazer algo e também razões para não fazer, é que surgem os chamados dilemas éticos. Os problemas éticos são gerados quando a razão, ou razões, para atuar num determinado sentido é equivalente à outra razão, ou razões, para não atuar daquela maneira. Quando há um conflito de razões, há uma razão maior que precede todas as outras. Assim, um julgamento informado é a trave mestra da profissão de contabilista/auditor (Weirich et al., 2010:171)

A ética permite ao auditor enquadrar os conflitos de interesses e oferecer-lhe um quadro conceptual capaz de o guiar na solução dos problemas éticos. Os auditores estão muitas vezes em posição de arbitragem nos negócios e o domínio dos princípios éticos e da deontologia profissional são coordenadas importantes para uma atuação imparcial. A ética, para os auditores, repousa num triângulo constituído pela ciência, consciência e independência (Pesqueux, 2000:670). A deontologia profissional, segundo o mesmo autor, tende a regular três tipos de bens: o bem comum, o bem do cliente e o bem profissional. A observação destes três tipos de bens permite-nos identificar as fontes possíveis de conflitos de interesses e de dilemas. Na realidade, o enfoque no bem comum, induz o comportamento do auditor a respeitar e a fazer respeitar as leis em vigor: é o que constitui a base das obrigações do auditor quando se inscreve numa ordem profissional e pode gerar um comportamento de denúncia de crime públicos de que possa ter conhecimento, e de relatar as fraudes e atos ilegais cometidos pela administração da entidade auditada. Ainda, no quadro de bem comum, é a sua obrigação pesquisar a verdade e a correção da informação divulgada, dos relatórios de gestão e a observação

dos princípios e normas contabilísticas geralmente aceites. É aqui, na diminuição do risco de informação financeira, que se encontra a justificação para a utilidade social da profissão que certifica as contas das entidades.

O “bem comum” reside também na fiabilidade dos elementos contabilísticos apresentados: representando uma correta pintura da situação da empresa que vai servir de input nas decisões económicas do agente. Aqui a independência é fundamental para que a informação auditada seja um bem público e para garantir a objetividade do auditor.

Na proteção do “bem cliente” é fundamental a deontologia profissional, que sendo a ética aplicada a um domínio profissional específico, pressupõe a existência de uma perícia e de uma elevada competência profissional.

O “bem profissional” é enquadrado num conjunto de princípios de deontologia profissional que visa a resolução de conflitos de interesses ligados ao exercício da profissão de auditor. Esta é uma fonte contínua de dilemas éticos e de contínuos questionamentos e reflexões éticas ligados à representação, medida e divulgação da informação financeira. Os conflitos de interesses são incontornáveis. No contexto dos conflitos entre a lei e os interesses dos clientes, o auditor deve observar o primado da lei. Relativamente aos interesses dos clientes deve refletir e avaliar as consequências da responsabilidade civil ligadas ao desempenho menos eficiente da sua função e a eventuais responsabilidades criminais (Humphrey et al., 2003:1091-1136). É ainda no âmbito do bem comum, que os interesses gerais e os interesses dos clientes conflituam, nomeadamente em matéria fiscal, em que se observa um frágil equilíbrio entre a otimização fiscal e a fraude. Os conflitos de interesses entre o cliente e o auditor são, bem como as relações do auditor com os outros colegas da profissão, a génese de dilemas éticos que os códigos de deontologia tentam enquadrar em âmbito disciplinar. As responsabilidades éticas dos auditores são abundantemente ilustradas por Knapp (2012:247-269), e por Thibodeau e Freier (2007:53) em várias situações concretas⁵ e nos diferentes códigos de ética: IFAC (2009), AICPA (2008), ICJCE (2008), OROC (2011).

3. O modelo de Laughlin

O modelo de Laughlin (1990a), como construção lógico-dedutiva, assenta numa abordagem estruturalista da contabilidade e das relações de *accountability*, e foca o papel das estruturas e da organização da propriedade de qualquer sistema, no comportamento e nas ações humanas. As estruturas são raramente visíveis, existem como um todo complexo, pelo que a análise das suas partes é fundamental. No entanto, os elementos, as leis e as regras que ditam as relações, podem ser descobertas (Macintosh, 2002:7-21). As teorias contabilísticas, baseadas na teoria económica, têm subjacente a teoria da informação, que direciona a pesquisa contabilística para a problemática da medida, avaliação, reconhecimento e divulgação da informação financeira no processo de

distribuição de riqueza. O modelo relaciona a contabilidade com o processo de *accountability*, tendo como objetivo a compreensão do papel que estes ramos do conhecimento desempenham nas organizações empresariais e sociais, enquanto organismos fundamentais da sociedade moderna.

A contabilidade e o *accountability* estão fortemente interligados. No entanto, a contabilidade não pode ser entendida como centrada unicamente no processo de *accountability*, e, por sua vez, este não se esgota exclusivamente nas demonstrações financeiras (Laughlin, 1990a:94).

A problemática do *accountability* conheceu um grande impulso na década de 90, tendo subjacente, como vimos, uma abordagem estruturalista, que direciona a investigação contabilística para o estudo do comportamento dos agentes, enquadrados em estruturas, nas quais os seres humanos praticam ações e estabelecem relações profissionais.

Baseando-se nestes pressupostos Laughlin (1990a:94) sugere uma teoria baseada em arquétipos, complementada com numa constratação empírica. O seu modelo de *accountability* concebe *ex-ante* as práticas da Igreja da Inglaterra, no seio da qual se desenvolvem, a vários níveis, relações de *accountability* ligadas, entre outras, à problemática financeira.

A figura IV mostra, no seu núcleo central, as relações de *accountability* tendo subjacente um conjunto alargado de fatores – contexto e bases – que moldam naturalmente o desenho das relações entre o principal e o agente. Nas relações de *accountability*, ou de prestação de contas, surgem direitos inalienáveis relacionados com a transferência de recursos ou responsabilidades do principal para um agente, tendo como base um conjunto de expectativas relacionadas com a alocação de bens patrimoniais. Dentro deste quadro, os comportamentos, ações e atividades são o tema central das relações de *accountability*. Estas expectativas são contratualizadas entre o principal e os agentes com acordos e compromissos formalizados ou informais, através da chamada *ladder of accountability* (Steward, 1984:17). Esta escada de prestação de contas pressupõe diferentes bases de *accountability*: integridade e legalidade, adequação dos procedimentos, relações de *accountability*, quando os objetivos e processos são indefinidos ou incertos. Cada relação de *accountability*, na prática, não operacionaliza todos os níveis de escala de Steward (Laughlin, 1990a:96) cingindo-se, quando muito, aos três primeiros níveis, que são, normalmente, de controlo *ex-post* tendo como base as demonstrações financeiras e outros indicadores gerados pela contabilidade. Acresce que as diferentes relações de *accountability* devem ser contextualizadas, situações que tendem a moldar essas relações. Com efeito, todas as relações de *accountability* são exercidas num contexto hierárquico claramente definido à partida, a que Roberts (1988:291-298) chama *hierarchical accounting*, e que é estruturada em fluxos de informação contabilística, como sucede nas organizações com fins lucrativos. Todavia, se as relações de *accountability* se desenvolverem em contextos sociais e legislativos em que as regras não são claras ou são incertas – organizações do setor público ou

governamentais – assumem a forma de *socialising form of accountability* (Roberts, 1988:291-298), que podem assumir três formas ou ordens de relações: relações de associação que são caracterizadas por relações internas, orgânicas, privadas e espontâneas (*gemeinschaft*) ou relações entre indivíduos configuradas em termos de direitos e obrigações assumidos contratualmente (*gessellschaft*) e cumprimentos de tarefas distribuídas a indivíduos que têm um papel ativo e responsabilidades pela sua realização (*bureaucracy*). Para este tipo de relações Birkett (1988:17) usa a expressão *communal accountability* com um sentido similar ao de Roberts. Na figura IV estão subjacentes as relações de natureza contratual, referidas a contratos formais para registar as diferentes formas de expectativas relacionadas com o dever de prestação de contas e reconhecimento de responsabilidades, e de natureza comum ou informal que abarcam formas menos formais e menos estruturadas das expectativas subjacentes às regras de *accountability* mas que não deixam de ser naturais e moralmente aceitáveis, no processo de prestação de contas.

Em todas as diferentes relações de *accountability* são desenvolvidas estruturas em que a linguística do significado (*meaning*), a legitimação (*morality*) e o domínio (*power*) condicionam as relações e as práticas de *accountability* em contextos organizacionais. Todas estas situações estão representadas na figura IV, e mostram o envolvimento da contabilidade nos diferentes tipos de relações de *accountability*, sobretudo, no contexto da prestação de contas – *financial accountability* (Basri e Khalid, 2012:24).

O modelo de *accountability* desenvolvido por Laughlin (1990a:95; 2008c:249) comporta uma estrutura de relações interativas que se desenvolvem em termos de causa-efeito, tendo como base o pressuposto fundamental do modelo: a transparência na alocação de recursos que conferem, ao principal, direitos, expectativas e fundamentos para inquirir as razões de conduta do agente.

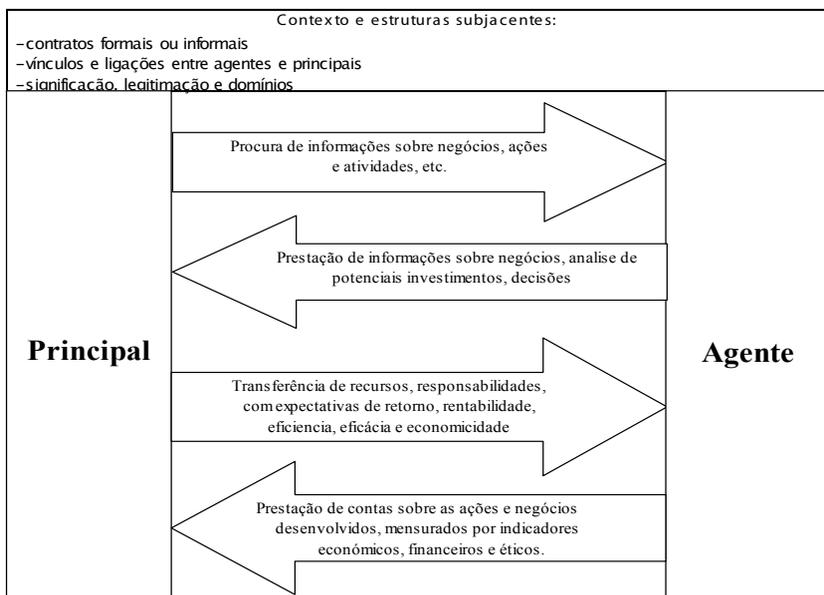
A filosofia do *accountability*, em sentido restrito, baseia-se no inquestionável direito do controlo e de autoridade do principal sobre o agente, tendo por base, contratos implícitos ou explícitos (McGahery, 1993:224-225; Broadbent e Laughlin, 2002:462-473).

Estes contratos impõem objetivos, tipos de informações a prestar e consequentemente vários níveis de *accountability* (Munro e Mouritsen, 1996:228-229), relativamente a aspetos patrimoniais e de origem e aplicação de fundos. O tipo de *accountability* mais utilizado refere-se à existência de uma contabilidade financeira que mensure o lucro e informe o grau de cumprimento das leis e regulamentos. Estamos em presença do primeiro nível de prestação de contas. O segundo corresponde às medidas de desempenho exigidas pelo principal (Broadbent e Laughlin, 2009:283-295), que comporta a *performance accountability* e o *programme accountability*, que, conjuntamente, têm por objetivos informar o principal sobre a concretização dos objetivos específicos consigo negociados. Por fim, encontramos um nível mais geral, designada por *policy accountability* que complementa os padrões anteriores englobando as políticas

e estratégia de gestão relacionadas com os objetivos micro, macro económicos e sociais previamente definidos.

O aspeto nuclear do processo de *accountability* situa-se no plano da medida e, em particular, na mensuração contabilística, sobretudo em relação às medidas de *performance* e dos programas. Com efeito, quando o *accountability* é colocado no contexto do controlo das relações de agência, o papel da medida é fundamental por ser potencialmente influenciada pelas ações e atividades dos agentes (Broadbent e Laughlin, 2002:630-631). A prestação de contas e a prestação da informação financeira e contabilística podem ser efetuados *ex-ante* e *ex-post*: a primeira permite ao principal algum controlo antecipado sobre os comportamentos que não estão de acordo com as expectativas do principal. A divulgação da *performance* à *posteriori* implica uma redução acentuada da possibilidade de controlo do principal. Neste contexto, o principal – sobretudo os fundos de pensões – requerem cada vez mais instrumentos prospetivos: objetivos, programas, políticas, ética, etc., isto é, todo um conjunto de tecnologias de controlo que possibilitam alguma fiscalização das condutas “desviantes” dos agentes, em relação às expectativas dos principais. Saber, contudo, se estes dispositivos são suficientes para assegurar total integridade dos agentes é menos certo (Munro e Mouritzen: 1966:228). O comportamento ético do agente e do principal, como vimos, é fundamental no contexto das relações de agência, quer em situações em que o processo de *accountability* é mais informal, estruturado e definido, quer em contexto contratual em que as suas relações formais estão claramente especificadas. A estrutura do modelo de *accountability*, subjacente às relações de agência, pode ter a seguinte configuração:

Figura IV – Modelo de *accountability* de Laughlin



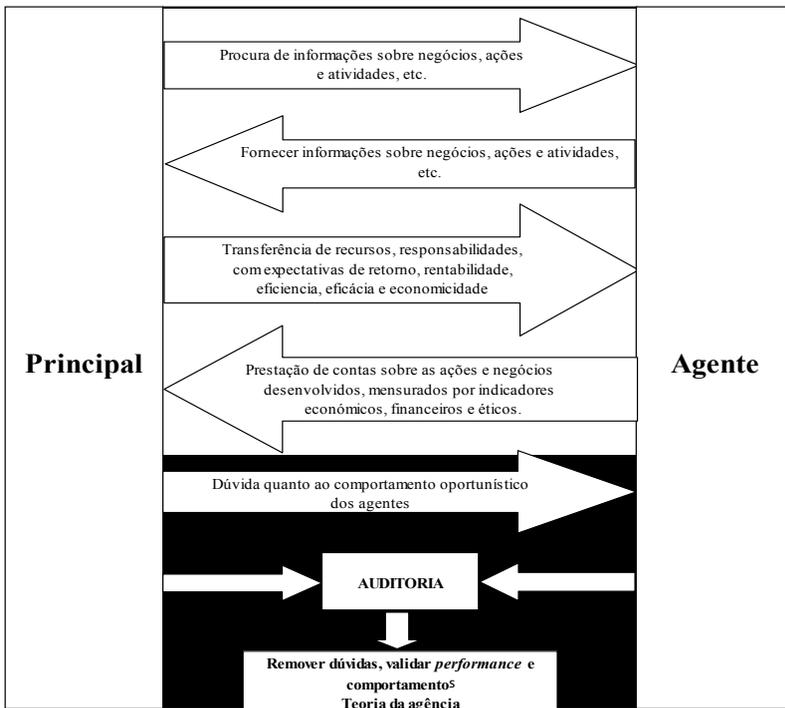
Baseado em Laughlin (1990a:95)

3.8. Proposta integradora

Surge, assim, a mais importante teoria de explicação da teoria da auditoria tendo por base as relações de agência. Propomos que o modelo de *accountability*, desenvolvido por Laughlin, anteriormente exposto, seja acrescentado de uma nova dimensão – a auditoria – cujo objetivo é validar a informação financeira e não financeira produzida e divulgada pelos agentes, tendo subjacente as relações de agência.

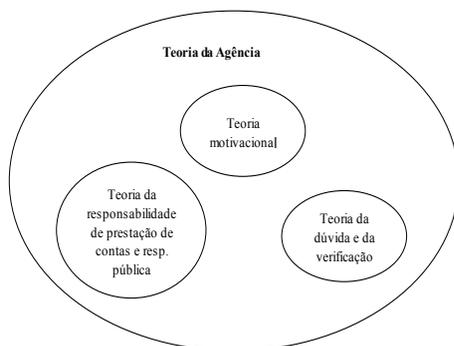
No quadro seguinte, está evidenciada a ampliação do modelo de *Laughlin*, enquadrando a auditoria:

Figura V – Modelo de *accountability* ampliado



Neste novo enfoque, a teoria da dúvida e da verificação, a teoria da responsabilidade pela prestação de contas e responsabilidade pública e a teoria motivacional são consideradas dimensões integrantes da teoria da agência. Vejamos:

Figura VI – Dimensões integradoras da teoria da agência

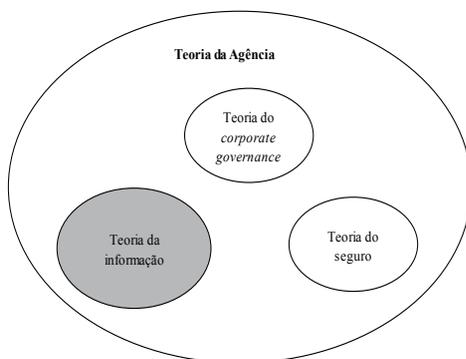


Assim, as diferenças teóricas explicativas da existência da auditoria resumem-se, tal como visto antes, às seguintes fundamentações:

- A teoria da informação
- A teoria do governo das sociedades
- A teoria da agência
- A teoria do seguro

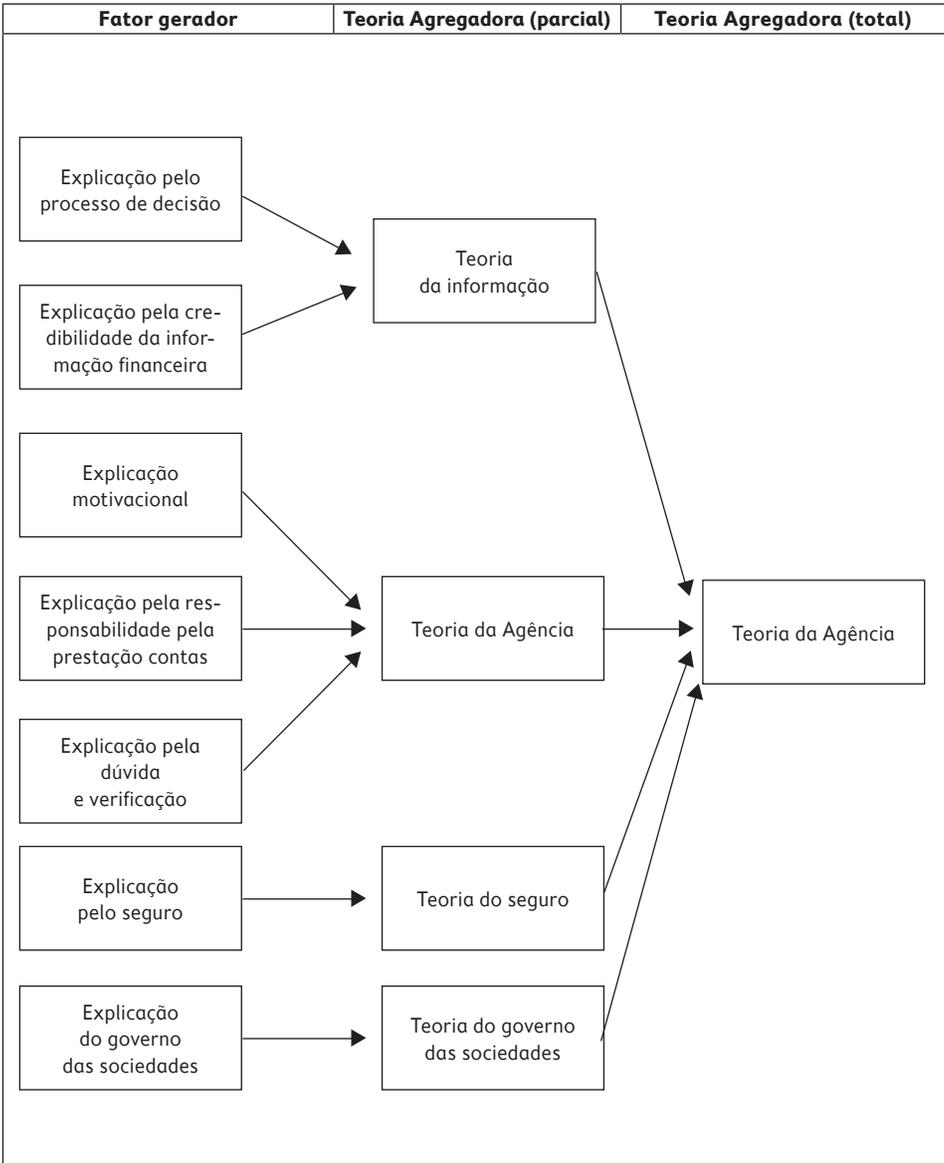
Em face do exposto, sugerimos a integração da teoria da informação, governo das sociedades e teoria do seguro na teoria da agência, que consideramos suficientemente abrangente para englobar todos os conceitos anteriores.

Figura VII – Integração das teorias



Nesta sequência, a teoria explicativa da auditoria mais completa é a teoria da agência para fundamentar a auditoria das empresas cotadas e outras grandes empresas não cotadas, muito embora, a teoria da informação, na vertente da credibilização da informação financeira, poder ter valor explicativo nas empresas familiares ou quase familiares, sujeitas ou não, a auditoria legal. Vejamos, em síntese, a seguinte agregação:

Figura VIII – Agregação dos factores geradores da auditoria



4. Metodologia

4.9. Teoria - hipóteses

Em face do exposto, sugere-se a integração da teoria da informação, *corporate governance* e teoria do seguro na teoria da agência, enfoque suficientemente abrangente para englobar todos os conceitos anteriores, conforme figuras VII e VIII.

Interessa, agora, formular hipóteses relativamente às teorias explicativas que os profissionais de auditoria portugueses partilham para justificar a sua existência na sociedade, tendo em atenção os *construtos* efetuados anteriormente.

4.10. Recolha de dados

O procedimento utilizado para concretizar o estudo materializou-se na elaboração de questionários, orientados para os técnicos profissionais (Revisores Oficiais de Contas, Auditores Internos e Auditores do Tribunal de Contas) e para os professores do Ensino Superior de auditoria, por estarem envolvidos na criação e desenvolvimento do conceito e aplicação da auditoria.

O estudo empírico realizado, foi desenvolvido através do envio de questionários para os diferentes inquiridos, com a colaboração de Ordens e Associações profissionais. Assim, foi solicitada a colaboração aos seguintes organismos: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), Instituto Português de Auditores Internos (IPAI), Tribunal de Contas (TC) e vários Institutos Superiores Politécnicos Portugueses e Universidades.

Com o objetivo de aumentar a taxa de resposta (TR) foram seguidas as recomendações de Dillman e Frey (1974), Childers et al. (1980), Allen (1980), Yu e Cooper (1983), Yammarino et al. (1991), Frohlich (2002). Realizaram-se dois envios: o primeiro - Novembro de 2008 a Junho de 2009 - abrangeu toda a amostra e o segundo - Outubro de 2009 a Janeiro de 2010 - aos inquiridos que não responderam ao primeiro envio, efetuámos previamente uma chamada telefónica solicitando a resposta ao questionário enviado.

A amostra escolhida para levar a cabo este estudo foi selecionada entre as várias classes que trabalham e ensinam a auditoria: Revisores Oficiais de Contas (ROC), Auditores Internos (AI), Auditores do Tribunal de Contas (ATC), Professores do ensino superior que lecionam disciplinas de contabilidade e de auditoria.

As razões para a seleção destas classes profissionais estão a seguir descritas:

- Os ROC, por certificarem as demonstrações financeiras das empresas e emitirem o relatório de auditoria.
- Com a colaboração da OROC foi enviado uma circular, contendo o in-

quérito, a todos os ROC que, no exercício de 2008, estavam em atividade, perfazendo a totalidade de 766. Foram, assim, enviados questionários a ROC que trabalham, quer em termos individuais, quer em sociedade, bem como, a ROC que trabalham em grandes empresas multinacionais de auditoria e em empresas nacionais e regionais de auditoria.

- Os auditores internos, pelo seu papel na prevenção e detecção de fraudes que ocorrem no seio das empresas. Para inquirir os auditores internos fomos apoiados pelo IPAI, que enviou o questionário a 300 auditores internos com *e-mail*.
- Os Auditores do Tribunal de Contas, por auditarem entidades públicas e conseqüentemente a aplicação do dinheiro dos contribuintes. Obtivemos autorização do Tribunal de Contas para distribuir o inquérito pelos seus auditores e pelos seus adjuntos: foram distribuídos 39 inquéritos.
- Os professores de contabilidade e de auditoria do ensino superior, pelo seu importante papel na formação dos antigos e futuros auditores e conhecimentos que dispõem em matérias de auditoria e de contabilidade. Para distribuição destes questionários recorremos aos responsáveis departamentais das Escolas Superiores Politécnicas e de algumas Universidades, tendo sido distribuídos 170 questionários.

Sugerimos a estes profissionais que classificassem, segundo o seu grau de importância (1- Muito Importante e 5- Pouco Importante) a teoria mais adequada para explicar a existência da auditoria na sociedade:

- Teoria da informação da informação financeira;
- Teoria da agência;

Os questionários enviados e recebidos para cada um dos grupos foram:

Dos 1275 questionários enviados, e que formam a população desta investigação, foram recebidos 521, dos quais 447 tinham sido respondidos de uma forma completa, conforme tabela I e tabela II. Dada a quantidade de observações obtidas e considerando que os questionários não respondidos na sua totalidade, podem causar distorções nos resultados da análise, preferimos trabalhar só com os aqueles que foram respondidos na sua totalidade. Por sua vez, para os inquiridos que indicavam pertencer a várias categorias profissionais, o critério utilizado foi o da atividade dominante. Assim, a nossa taxa de resposta situa-se nos 35%. A taxa de resposta é comumente interpretada como um índice da medida do cuidado com que o estudo foi levado a cabo e também do interesse ou relevância que o objeto de estudo tem para a gestão empresarial (Frohlich, 2002). Deste modo, estimamos que a taxa de resposta do nosso estudo é aceitável, no que diz respeito ao mercado português, encontrando-se inclusivamente acima do mínimo aconselhado na metodologia de Malhotra e Grover (1998): segundo estes autores a TR mínima situa-se nos 22%.

Tabela I: Tratamento quantitativo dos questionários

Enviados	Recebidos	Eliminados	Tratados
1275	521	74	447

Tabela II: Número de respostas dos profissionais

Profissional	Total	Respostas	% de respostas
AI	300	51	17
ATC	39	25	64
Prof	170	159	94
ROC	766	212	28
TOTAL	1275	447	35

4.11. Amostra, caracterização e análise

Das respostas obtidas os grupos profissionais dividem-se da seguinte forma:

Tabela III – Dados sócio demográficos dos profissionais

Profissional	Indicador		N.º	% aproximada
Auditores Internos	Idade	>40	33	65%
		<=40	18	35%
	Sociedades que auditam	cotadas	20	40%
		Não cotadas	31	60%
	Habilitações	Licenciatura	41	80%
Mestrado		10	20%	
ATC	Antiguidade	1 a 5 anos	3	12%
		+ 5 anos	22	88%
	Idade	>40	23	92%
		<=40	2	8%
Habilitações	Licenciatura	25	100%	
Professores	Idade	>40	91	57%
		<=40	68	43%
	Escola onde leccionam	Universidade	31	20%
		Politécnico	128	80%
	Habilitações	Licenciatura	65	41%
		Mestrado	76	48%
Doutoramento		18	11%	
ROC	Forma de actividade	Individual	87	41%
		Sociedade	125	59%
	Experiencia	>10 anos	138	65%
		<=10 anos	74	35%
	Idade	>40	55	26%
		<=40	157	74%
	Ligação	Sem ligação internacional	89	42%
		Com ligação internacional	123	58%
	Sociedade que auditam	Cotadas	11	5%
		Não cotadas	142	67%
		Ambas	59	28%
Habilitações	Licenciatura	184	87%	
	Mestrado	25	12%	
	Doutoramento	3	1%	

Podemos ver, por profissional, que:

- **Auditores internos**

O total de inquéritos recebidos, por parte dos auditores internos, foi de 51, sendo, na sua maioria, profissionais cuja idade é superior a 40 anos, que trabalham em empresas não cotadas e com habilitações académicas, na sua maioria, de licenciatura.

- **Auditores do Tribunal de Contas**

A maioria dos auditores do Tribunal de Contas informou que tem idade superior a 40 anos, trabalhando, na sua maioria, há mais de 5 anos na instituição possuindo todos, além disso, licenciatura/diplomado.

- **Professores**

A maioria dos professores inquiridos tem idade superior a 40 anos, sendo na sua maioria docentes do Ensino Superior Politécnico e possuem a licenciatura.

- **Revisores Oficiais de Contas**

A maioria dos ROC inquiridos trabalham numa sociedade de Revisores Oficiais de Contas, tendo uma experiência profissional superior a 10 anos.

Dos ROC auscultados, 67% auditam em empresas não cotadas e 58% tem ligações com as grandes empresas de auditoria.

Da análise das variáveis *Teoria da informação* e *Teoria da agência* podemos resumir as respostas na seguinte tabela:

Tabela IV – Respostas às variações teoria da credibilidade e teoria da agência

	Qual a teoria mais adequada para explicar a existência da auditoria na sociedade	Moda	Média
Auditores Internos	Teoria da informação (englobando a teoria da decisão e a teoria da credibilização)	1	1,56
	Teoria da agência	1	1,78
Auditores do Tribunal de Contas	Teoria da informação (englobando a teoria da decisão e a teoria da credibilização)	1	1,48
	Teoria da agência	1	1,63
Professores	Teoria da informação (englobando a teoria da decisão e a teoria da credibilização)	1	1,47
	Teoria da agência	1	1,54
Revisores Oficiais de Contas	Teoria da informação (englobando a teoria da decisão e a teoria da credibilização)	1	1,68
	Teoria da agência	1	1,89

Pela análise das respostas dos grupos profissionais constatamos que:

Auditores internos - No que concerne a teoria mais adequada para explicar a existência de auditoria na sociedade os auditores internos consideram que seria a teoria da informação, em relação à qual a média das respostas foi 1,78 e a moda 1, com 66% dos inquiridos a atribuírem este peso.

Audidores do Tribunal de Contas –Relativamente à teoria mais adequada para explicar a existência de auditoria na sociedade, os ATC consideraram que seria a teoria da informação. De facto, em termos matemáticos, esta apresenta a média mais baixa, 1,63, e o valor mais frequentemente observado 1 (muito importante)

Professores – Relativamente às teorias explicativas este grupo considera a teoria da informação como a mais importante. Com efeito, 60% dos inquiridos responderam como sendo muito importante, o que está, igualmente de acordo com a fundamentação teórica da auditoria para uma estrutura empresarial caracterizada por pequenas e médias empresas. A média foi 1,54 e o valor mais observado foi 1.

Revisores Oficiais de Contas – Relativamente à teoria mais adequada para explicar a existência da auditoria na sociedade, os ROC classificaram a teoria da informação como sendo a mais importante (a média foi de 1,89 e o valor mais observado foi 1).

4.4. Análise

Face às hipóteses teóricas colocadas anteriormente formalizamos as seguintes hipóteses estatísticas:

- **Hipótese I**

H_0 : Não há preferência em relação à importância das teorias (da informação ou da agência).

H_1 : Há preferência em relação à importância das teorias (da informação ou da agência).

- **Hipótese II**

H_0 : Não há associação entre a atividade desenvolvida e a preferência em relação à importância das teorias (da informação ou da agência).

H_1 : Há associação entre a atividade desenvolvida e a preferência em relação à importância das teorias (da informação ou da agência).

- **Hipótese III**

H_0 : Não há diferença entre as medianas das variáveis *Teoria da informação* e *Teoria da agência* por atividade desenvolvida.

H_1 : Há diferença entre as medianas das variáveis *Teoria da informação* e *Teoria da agência* por atividade desenvolvida.

Para analisar as hipóteses I e II criou-se a variável Teoria com os valores 1, 2 conforme o profissional preferiu a teoria da informação ou a da agência (não consideramos empates).

Assim, obtivemos com a aplicação do teste do χ^2 e o nível de confiança de 95% a seguinte tabela:

Tabela V – Resultados do χ^2

Profissional	Indicador	Teste do Qui-quadrado	Gaus de liberdade	Valor p
AI	Idade	2,4	1	0,121
	Sociedades	1,27	1	0,259
	Habilitações	2,32	1	0,127
ATC	Antiguidade	1,05	1	0,305
	Idade	0,61	1	0,438
	Habilitações	100%		
Professores	Idade	2,66	1	0,102
	Escola	0,72	1	0,396
	Habilitações	0,40	2	0,818
ROCs	Forma	1,54	1	0,214
	Experiencia	1,77	1	0,183
	Idade	3,40	1	0,065
	Ligação	5,66	1	0,017*
	Sociedade	1,22	2	0,543
	Habilitações	4,37	2	0,112

Pretendemos saber se a atividade profissional e a idade, as habilitações literárias, o estabelecimento de ensino, a antiguidade, o tipo de empresas auditadas, etc. podem influenciar a resposta dada pelos inquiridos.

De uma maneira geral, os atributos mencionados não influenciam as respostas dadas sobre o tema. Podemos então concluir que apenas no caso dos ROC houve uma associação entre o tipo de ligação e a preferência da teoria.

Na verificação da hipótese III aplicamos o teste de *Wilcoxon* ($p < 0,05$) e verificamos que apesar de haver uma forte pontuação em ambas as teorias (muito importante e importante) os profissionais preferem a *Teoria da informação*.

Rejeitamos assim as hipóteses I (H_0) e hipóteses III (H_0) e na hipótese II (H_0) apenas é rejeitado para o caso dos ROC com ligação a redes internacionais. Resumindo há diferença estatística na preferência por teoria. Não há influência de atributos do profissional na escolha com exceção da ligação internacional.

5. Análise dos resultados e discussão

A fundamentação da auditoria e a sua necessidade na sociedade atual, no melhor do nosso conhecimento, nunca foi objeto de um estudo profundo e estruturado nas nossas escolas superiores, não sendo possível, assim, desenvolver uma análise de resultados/discussão baseada em dados comparativos, quer em termos nacionais, quer em termos internacionais. Em termos nacionais, destacamos, em Portugal, a forte regulamentação da auditoria, que é dominada, na vertente financeira, pelos Revisores Oficiais de Contas, que auditam tanto empresas cotadas como não cotadas. De uma maneira geral, aqueles profissionais têm tendência para secundarizar a sua fundamentação teórica, ao admitirem,

genericamente, que sendo a auditoria ditada por lei, este facto seria o suficiente para fundamentar a sua necessidade. Por outro lado, o seu processo evolutivo histórico-legal em Portugal e na União Europeia, tem focado a auditoria baseada na teoria da informação – vertente credibilização da informação financeira – o que está de acordo com a sua génese histórica em Portugal: as contas anuais devem confinar-se à análise dos registos contabilísticos apresentados com clareza e honestidade. Ora, a validação destes atributos, atribuídos à auditoria, ao reforçar, a componente da confiança e logicamente a teoria da informação, aponta, inequivocamente, para um enfoque baseado na credibilização da informação financeira. Os resultados obtidos no estudo empírico apontam inequivocamente para a teoria da informação. Esta foi ganhando, em Portugal, ao longo do processo histórico, contornos cada vez mais nítidos. Todos os profissionais da auditoria atribuíram àquela teoria um forte poder explicativo, com exceção dos profissionais com ligações internacionais, que consideram, das variáveis em análise, a teoria da agência como a mais representativa, como se infere da aplicação do teste do Qui-Quadrado. Assim, da análise das características eleitas e inseridas no questionário divulgado em anexo, e na Tabela V, apurámos que os atributos eleitos não influenciam as respostas obtidas, com exceção dos auditores ligados a uma rede internacional. Este tipo de conexão e a preferência pela teoria da agência reside no facto de estes profissionais enfatizarem mais o comportamento dos agentes materializado na influência que possam exercer na qualidade das demonstrações financeiras. Relativamente aos auditores do Tribunal de Contas, que verificam a regularidade e legalidade da despesa pública, a centragem na teoria da informação tem, igualmente, uma génese histórica. As entidades que auditam e que são beneficiárias, a qualquer título, de dinheiro ou outros valores públicos estão sujeitas a um controlo financeiro restrito à fiscalização da legalidade, regularidade e correção financeira da sua aplicação. A estes objetivos acrescem outros: apreciação da gestão, segundo critérios de economia, eficiência e eficácia, análise da organização, funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno. Todas estas dimensões transcendem a mera teoria da informação, inserindo-se, mais seguramente, na teoria da agência.

Por sua vez, os auditores internos que auditam grandes empresas cotadas na bolsa e não cotadas, enquadram-se, modernamente, em estruturas de *corporate governance*, em que a monitorização do controlo interno e do ERM – *enterprise risk management* – são considerados mecanismos e instrumentos do controlo de comportamento dos agentes, e indiciam situações mais consistentes com a teoria da agência do que da teoria da informação.

Os professores fundamentam maioritariamente a explicação da auditoria na teoria da informação (60%), posição que nos permite sugerir que, a vertente teórica relativa à sua fundamentação, não é objeto de muita reflexão. Com efeito, a auditoria é mais ensinada na versão prático-teórica, e, neste pragmatismo, descursa-se a sua fundamentação teórica.

Não sendo possível aprofundar a problemática em termos empíricos, por nos faltar um adequado *benchmarking* nacional e internacional, vamos centrar-nos agora na discussão normativa.

A fundamentação à priori da auditoria na teoria da agência, como propõem Dun (1966), Lee (1996), Flint (1998), Gray e Manson (2008b), Cosserrat (2009), Knechel (2007), Arens (2010), Whittington e Pany (2010), Rittenberg (2010), tem perfeita aderência à realidade empresarial em que ocorra conflitualidade entre o principal e o agente. Por sua vez, Mautz e Sharaf (1961a), Boyton (1996), Valderrama (2003), Konrad (2007), Costa (2007), apoiados na teoria da informação, centram-se sobretudo na qualidade da informação contida na mensagem que está subjacente à preparação, apresentação e divulgação da informação financeira, validando, deste modo, a contabilidade como sistema de informação, e estruturando, assim, a existência da auditoria não no comportamento dos agentes, mas na significação, certeza, objetividade e fiabilidade da informação financeira indispensável ao exercício de julgamentos e processos decisoriais. Esta última abordagem, baseada na teoria económica, tem subjacente a teoria da informação, que encontra nos países fora da órbita anglo-saxónica – como é o caso de Portugal – uma maior aceitação por direcionar a informação contabilística para a problemática da medida, avaliação, reconhecimento e divulgação da informação no processo de criação, circulação e distribuição da riqueza. Com efeito, Costa (2007), autor do livro de auditoria mais vendido em Portugal, sugere que o fator mais expressivo, para fundamentar a auditoria, está centrado na credibilização da informação financeira divulgada: radicando aqui a fundamentação teórica dominante em Portugal. O estudo empírico realizado aponta no mesmo sentido, o que demonstra que a grande maioria dos profissionais portugueses aceita uma explicação estruturada fundamentalmente nesta tese.

A fundamentação da auditoria baseada na teoria da agência, como propomos, tem perfeita aderência à sua função na sociedade atual, na qual se observa uma crescente exigência de *accountability*, de acordo com a *stakeholder theory*. Este enfoque da função das empresas na sociedade é transversal e incorpora a filosofia, a ética, a teoria económica, a lei e a sociologia, num conjunto amplo de partilha da informação financeira e não financeira por todos os setores da sociedade e não somente para os acionistas. Este crescente interesse justifica-se pelo facto de o público em geral, como pagador de impostos, facultar às empresas as infra estruturas onde elas operam, esperando que as mesmas não degradem a sua qualidade de vida (Hill e Jones, 1992:135-154).

Assim, cada interessado representa uma parte donexo implícito ou explícito de contratos que estão subjacentes às organizações empresariais, classificados por Quin e Jones (1995:36) como agentes de moralidade: os agentes devem dar prioridade aos seres humanos e não estão dispensados de obrigações morais. A responsabilidade social corporativa impõe uma ética de negócio e,

como corolário, as empresas devem prestar contas em todas as dimensões sociais. Assim, o modelo de *accountability* de Laughlin (1990) com a sua escada de prestação de contas aponta para a transparência, na alocação de recursos, a todas as partes interessadas. Esta regra é condição necessária mas não é suficiente, por não ter em conta o comportamento oportunístico dos agentes. A sua arquitetura não tendo em consideração, as regras do *accountability*, a necessidade de uma auditoria, sofre de importantes limitações teóricas já suficientemente expostas anteriormente, impondo-se, por isso, a necessidade da sua ampliação em termos lógico-dedutivos. A teoria da agência, como investigámos, abarca todas as dimensões ou factos geradores de auditoria e a sua integração no modelo aludido melhora, de forma notável, a sua mensagem e significado. As várias teorias explicativas analisadas não são mutuamente exclusivas e a existência de um conjunto de elos de ligação perceptíveis e imperceptíveis que convergem na teoria da agência, contribui para a dotar de um forte poder explicativo relativamente à necessidade de auditoria na sociedade atual. Assim, a objetividade do sistema contabilístico é conseguida pela existência de controlo externo sobre a informação contabilística produzida, apresentada e divulgada. Então, a auditoria, estruturada nas relações de agência, é um elemento básico do governo das sociedades (Sherer e Kent, 1983:7), porque os indivíduos, interessados na empresa, são incapazes por alheamento, distanciamento e falta de conhecimentos técnicos de interpretar a crescente complexidade contabilística, com a segurança que desejam.

Este controlo externo da atividade da empresa para acautelar as relações de responsabilidade e incerteza é condição necessária mas não é suficiente (Be-nau *et al.*, 1998:54).

As empresas de pequena e média dimensão, sujeitas a auditoria legal, em Portugal, e às quais se aplicam, com menos intensidade, as relações de agência, por serem grupos familiares ou quase familiares, têm também uma responsabilidade social evidente: recebem financiamentos bancários, coletam impostos e fomentam o emprego. Exercem, por isso, uma função importante em termos de bem-estar geral. A existência de auditoria nestas empresas, tem igualmente subjacente, ainda que de forma menos perceptível, a relação de agência, daí que se justifique a existência de auditoria, ainda que a sua procura seja indireta: obtida através da sua regulação e obrigatoriedade.

A investigação efetuada engloba um amplo leque de profissionais, tendo sido obtida uma média de respostas adequada para se inferir que os protagonistas da auditoria, em Portugal, não comungam da mesma opinião dos autores deste artigo. No entanto, as respostas têm de ser enquadradas num contexto social e económico próprio: a auditoria é uma atividade recente em Portugal e é concretizada em termos meramente instrumentais, sendo, assim, omitida a lógica em que repousa uma parte da sua estrutura teórica, daí que a preocupação, pela sua existência e posição na sociedade portuguesa, não seja estudada em profundidade.

Os contributos essenciais do artigo assentam em quatro vertentes:

- Aperfeiçoamento do modelo de Laughlin através da integração da auditoria na sua estrutura lógico-normativa.
- Apresentação e discussão dos diferentes factos geradores da auditoria, integrando-os em teorias agregadoras parciais e, por fim, na teoria da agência como síntese unificadora.
- Interligação, através de uma abordagem histórico-interpretativa, a auditoria à marcha evolutiva do capitalismo.
- Pesquisa, através de uma metodologia empírica, a percepção dos profissionais de auditoria portugueses relativamente à teoria explicativa mais adequada ao contexto cultural português.

Conclusões

Os grandes autores da auditoria, Mautz e Sharaf (1961a), Taylor e Glezen (1994), Wallace (1980a), Lee (1996), Flint (1998), Valderrama (2003), Costa (2007), Cosserat (2009), Whittington e Pany (2010) e Rittenberg (2010), quer na sua vertente teórica, quer na sua vertente prática, implícita ou explicitamente sugerem teorias explicativas para a existência da auditoria na sociedade atual. Estas explicações têm tido por base a teoria da informação, a teoria do governo das sociedades, a teoria da agência, a teoria do seguro e a teoria motivacional. Estas teorias, como tentativa de explicação da realidade, são demasiado reducionistas, por efetuarem uma abordagem muito centrada em aspetos particulares e atomizados, não logrando, por isso, um nível razoável de aceitação geral.

Por sua vez, uma análise mais profunda do conteúdo de cada teoria explicativa, aponta para a existência de profundos elos de ligação entre elas, e sugere que a teoria da agência, enquadrada no modelo de *accountability* de Laughlin (1990a, 2007b, 2012d), como a explicação mais profunda, concreta, racional e adequada, relativamente à envolvente económica atual, que tem subjacente um permanente conflito de interesses, apesar de, em Portugal, a evidência empírica apontar para a teoria da informação.

Limitações do estudo

O estudo sofre de várias limitações relacionadas com alguma falta de conhecimentos relativamente aos fatores geradores de auditoria. Com efeito, os primeiros profissionais de auditoria legal não evidenciavam grandes conhecimentos teóricos ou práticos sobre estas matérias. As licenciaturas ou bacharelatos em economia, gestão ou contabilidade não facultavam unidades curriculares de auditoria até, aproximadamente, 1990. No decurso da última

década do século passado e na primeira década do século XXI, as licenciaturas em contabilidade e os mestrados em contabilidade e auditoria fomentam um maior desenvolvimento teórico e prático da auditoria financeira e, são estes novos licenciados e mestres, que procuram, atualmente, inscrever-se na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. A maioria das interpretações da auditoria não é conhecida em Portugal, admitindo-se, assim, que o seu desconhecimento por parte dos inquiridos possa ter prejudicado a qualidade da resposta. A amostra, sobretudo, a dos auditores internos, é diminuta para inferir. Os próprios corpos profissionais podem ter uma perceção diferente da auditoria, como pode ser o caso dos auditores do tribunal de contas, que fazem sobretudo uma auditoria da legalidade e regularidade. Todos estes fatores devem ser ponderados no trabalho apresentado. Por outro lado, não é possível apresentar dados comparativos em termos nacionais ou internacionais, o que constitui uma lacuna importante. Acresce que a forte regulamentação da auditoria em Portugal, pode motivar os profissionais que atuam no campo da auditoria, a não dispensar grandes reflexões sobre a problemática da sua fundamentação, e portanto, podem não estar sensibilizados relativamente às diferenças entre ambas, o que pode potencialmente relativizar a fiabilidade e a validação dos resultados, nomeadamente pelo facto de o questionário ter uma única questão.

Sugestões para futuras investigações

As investigações futuras relacionadas com este tema podem abordar as novas populações: profissionais detentores de uma melhor formação teórica obtida ao nível das licenciaturas, mestrados e até doutoramentos na área da contabilidade, finanças e auditoria, que estão a integrar atualmente as diferentes Ordens Profissionais (OROC, OTOC, Analistas Financeiros, etc.) e os profissionais de ensino mais qualificado, professores doutorados na área, no sentido de investigar os seus conhecimentos mais recentes, atributo que nos pode sugerir uma interpretação mais adequada da teoria de maior potencial explicativo. A análise da diversidade de fatores que foram avaliados no decurso do presente trabalho, e que convergem, para a teoria da agência como teoria explicativa da auditoria, poderiam ser comparados em países diferentes.

Agradecimentos

Os nossos agradecimentos aos dois *referees* anónimos cujo trabalho de crítica, sugestões e conselhos, contribuiu, de forma decisiva, para dotar o nosso trabalho de uma estrutura teórica mais sólida e coerente e uma metodologia mais consistente.

Bibliografia

- AICPA Professional Standards (2008). Code of Professional Conduct and By-laws.
- Allen, C. T.; Schewe, C. D. e Wijk, G. (1980) More on Self-Perception Theory's Foot Technique in the Pre-Call/Mail Survey Setting JMR, *Journal of Marketing Research*, Tomo 17, N.º 4, pp. 498.
- Almeida, B. J. (2005) *Auditoria e Sociedade: Diferenças de Expectativas*, Publisher Team, Lisboa.
- Amaral, L. e Varajão, J. (2007) *Planeamento de Sistemas de informação*, FCA-Editora Informática, Lisboa.
- American Accounting Association (1973), *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the AAA*.
- Arens, A. e Loebbecke, J. (2010) *Auditing an integrated approach*, Prentice Hall, New Jersey.
- Arens, A., Elder, R. e Beasley, M., (2010) *Auditing and Assurance Services*, Prentice Hall.
- Asthana, Sharad C.; Balsam, Steven e Krishnan, Jagan (2010) Corporate Governance, Audit Firm Reputation, Auditor Switches, and Client Stock Price Reactions: The Andersen Experience, *International Journal of Auditing*, Vol. 14, N.º 3, pp. 274-293.
- Basri, H. e Khalid, S. (2012) Examining Accounting and Accountability Issues in Religious Context : Insights From Literature, *Aceh International Journal of Social Sciences*, Vol. 1, N.º 1, pp. 24-31.
- Bedard, J. C.; Hoitash, R. e Hoitash, U. (2009) Evidence from the United States on the Effect of Auditor Involvement in Assessing Internal Control over Financial Reporting, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, N.º 2, pp. 105-125.
- Belkaoui, A. R. (2004) *Accounting Theory*, United Kingdom: South-Western.
- Benau, G., Barbadillo, E., Martinez, A. (1988) *Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España*, Madrid: ICAC.
- Berle, A. e Means, G. (1932) *The Modern Corporation and Private Property*, New York.
- Birkett, W. P. (1988) Concepts of Accountability, *Paper presented to the British Accounting Association Annual Conference*, Trent Polytechnic.
- Boynton, W. e Kell, W. (1996) *Modern auditing*, New York: John Wiley & Sons.
- Broadbent, J. e Laughlin, R. (2002) Accounting choices: technical and political trade-offs and the UK's private finance initiative, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15, N.º 2, pp. 622-654.
- Broadbent, J. e Laughlin, R. (2009) Performance Management Systems: A Conceptual Model, *Management Accounting Research*, Vol. 20, N.º 4, pp. 283-

295.

- Browie, N. e Werhare, P. (2005) *Management ethics*, USA: Blackwell Publishing.
- Buckingham, R. A. e Tully, C. J. (1987) *Information Systems Education: Recommendation and Implementation*, Cambridge University Press.
- *Cadbury Report* (1992) Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: The Code of Best Practice, Gee Professional Publishing, London.
- Cañibano, L. (1996) *Curso de Auditoria Contable*, Madrid: Ed. Pirámide.
- Carmichael, D. (2004) *The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor*, Accounting Horizons, Vol. 18, N.º 2, pp. 127-133.
- Childers, T., et al. (1980) A reassessment of the effects of appeals on response to mail surveys, *Journal of Marketing Research*, Tomo 17, N.º 3, pp. 365-371.
- Coase, R. (1937) *The Nature of Firm*, Paris: Economica.
- Collis, J. (2011) Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark, *International Journal of Auditing*, Vol. 14, N.º 2, pp. 211-231.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Comissions (COSO) (1992), *COSO Financial Controls Framework*, New York: COSO.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Comissions (COSO) (2004), *Enterprise Risk Management-Integrated Framework*, New York: COSO.
- Cortina, E. (2003), *Ética de la Empresa*, Madrid: Colección Estructuras y Procesos.
- Cosserat, G. e Rodda, N. (2009) *Modern Auditing*, John Wiley & Sons, Chichester.
- Costa, Baptista (2007) *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*, Edição Rei dos Livros, Lisboa.
- Crozier, M. (1964) *The Bureaucratic Phenomenons*, Chicago: University of Chicago Press.
- Davenport, T. H. (1993) *Process Innovation*, Boston: Harvard Business School Press.
- Davia, H. (2000) *Fraud: Techniques and Strategies for Detection*, New York: John Milley & Sons Inc.
- Decreto Lei 1/72, de 3 de Janeiro.
- Decreto Lei 225/2008, de 20 de Novembro.
- Decreto-lei 1/72, de 3 de Janeiro.
- Defliese, P., Johnson, K., Macleod, R. (1988) *Auditoría Montgomery*, México: Ed. Limusa.
- Diário da República n.º 24, de 20 de Novembro, (2008).
- Diário da República n.º 24, de 20 de Novembro.

- Dicksee, L. R. (1905) *Auditing: a Pratical Manual for Auditors*, New York: Arno Press.
- Dillman, D., et al. (1974) Contribution of personalization to mail questionnaire response as an element of previously tested method, *Journal of Applied Psychology*, Tomo 59, N.º 3, pp. 297.
- Directiva n.º 2006/432/CE do Parlamento Europeu.
- Diretiva da União Europeia, 4ª, (1978).
- Diretiva da União Europeia, 7ª, (1983).
- Diretiva da União Europeia, 8ª, (1984).
- Dunn, J. (1996) *Auditing – Theory & Practice*, England: Prentice Hall.
- Duska, R. e Duska, B. (2003) *Accounting Ethics*, USA: Blackwell Publishing.
- Ein-Dor, P. e Segev, E. (1993) A Classification of Information Systems: Analysis and Interpretation, *Information Systems Research*, Vol. 4, N.º 2, pp. 166-204.
- Falkenberg, E. D., Rolland, C. e El-Sayed, E. (1992) *Information Systems Concepts: Improvising the Understanding*, Egypt: Alexandria.
- Feltham, G. A. (1972) Information Evaluation, *Studies in Accounting Research* 5, American Accounting Association.
- Fernandes Ferreira, R. (1972) Ainda os Revisores Oficiais de Contas, *Revista de Contabilidade e Comércio*, N.º 156, Vol. XXXIX.
- Financial Reporting Council (2003) *Combined Code On Corporate Governance*, July, London.
- Fischer, I. (1993) *Mathematical Investigations in the Theory of Value and Prices*, New Haven: Yale University, Ed. 1926.
- Flint, D. (1988) *Philosophy and principles of auditing – an introduction*, London: The Macmillan Press Ltd.
- Frohlich, M. (2002) Techniques for improving response rates in OM survey research”. *Journal of Operations Management*, Vol. 20, N.º 1, pp. 53-62.
- Galliers, R. D. (1987) *Information Analysis*, USA: Addison-Wesley.
- Gonzalo Angulo, J.A. (1995) La auditoria, una profesión en la encrucijada de los noventa, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 25, N.º 84, pp. 595-629.
- Gray, I. e Manson, S. (2008b) *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*, London: South Western.
- Gray, I. e Manson, S. (2000a), *The audit process – Principles, Practices & Cases*, England: Thomson Learning.
- Gray, R. (1983) Accountability, Financial Reporting and the Not-For-Profit Setor, *British Accounting Review*, Vol. 15, n.º 1, pp. 3-23.
- Grenier, C. (2006) *Systems D’information et Comptabilité*, Paris: Encyclopédie

de Comptabilité, Economica.

- Griffiths, P. (2005) *Risk Based Auditing*, USA: Gower Publishing.
- Gutierrez, A. (2011) *Auditoría: Un Enfoque Práctico*, Madrid: Ed. Páraninfo.
- Hendriksen, E. S. e Van Breda, M. (1992) *Accounting Theory*, Boston: Irwin.
- Hermosa, K. (2002) *La Auditoría en España: Un Estudio Empírico*, Madrid: Civitas Ediciones.
- Hill, C. e Jones, T. D. (1992) Stakeholder-Agency Theory, *Journal of Management Studies*, Vol. 29, N.º 2, pp. 131-154.
- Hollingsworth, C. (2012) Risk Management in the Post-Sox Era, *International Journal of Auditing*, Vol, 16, n.º 1, pp. 35-53.
- Holm, C.; Langsted, L. B. e Seehausen, J. (2012) Establishing Proactive Auditor Responsibilities in Relation to Fraud: The Role of the Courts and Professional Bodies in Denmark, *International Journal of Auditing*, Vol. 16, N.º 1, pp. 79-97.
- Howard *et al.* (1998) *Ethical, Social and Environmental Accountability*, The Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Humphrey, C. *et al.* (2003) El debate de la responsabilidad civil de la auditoría en España: la construcción del discurso sobre la limitación de la responsabilidades de las corporaciones profesionales, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 32, N.º 119, pp. 1091-1136.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2008), *Código de Ética Profesional*.
- International Federation of Accountants (2009), *Code of Ethics for Professional Accountants*.
- Jennings, M. (2004) Incorporating ethics and professionalism into accounting education and research: a discussion of voids and advocacy for training in seminal works in business ethics, *Accounting Education*, Vol. 19, N.º 1, pp. 7-26.
- Jensen, M. C. e Meckling, H. (1976) Theory of the firm: managerial behaviour: Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, N.º 4, pp. 305-360.
- Knapp, Michael C. (2012) *Contemporary Auditing: Real Issues and Cases*, 9 Ed., South-Western College Pub.
- Knechel, W. (2007) *Auditing. Assurance & risk*, South-Western College Publishing, USA: Thomson Learning.
- Knechel, W., Salterio, S., Ballou, B. (2007) *Auditing Assurance Risk*, Ed. 3, Canada: Thomson South Western.
- Konrath, L. (2007) *Auditing: a risk analysis approach*, South-Western, Australia: Thomson Learning.
- Kumarasiri, J. e Fisher, R., (2010), *Auditors' Perceptions of Fair-Value Ac-*

counting: Developing Country Evidence, *International Journal of Auditing*, Vol. 15, N.º 1, pp.66-87.

- Laitinen, E., Laitinen, T. (2009) Audit Report in Payment Default Prediction: A Contingency Approach, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, N.º 3, pp. 259-280.
- Larriba Díaz-Zorita e Gonzalo Angulo, J. A. (1996) La responsabilidad social del auditor, *Revista Técnica*, N.º 9, pp. 4-29.
- Laughlin, R. (1990a) A model of financial accountability and the Church of England, *Financial, accounting and management*, Vol. 6, N.º 2, pp. 93-114.
- Laughlin, R. (2007b) Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting, *The British Accounting Review*, Vol. 39, N.º 4, pp. 271-289.
- Laughlin, R. (2008c) A Conceptual Framework for Accounting for Public-Benefit Entities, *Public Money & Management*, August, Vol. 28, N.º 4, pp. 247-254.
- Laughlin, R. (2012d) Debate: Accrual accounting: information for accountability or decision usefulness?, *Public Money & Management*, Vol. 32, N.º 1, pp. 45-46.
- Lee, T. (1996) *Corporate Audit Theory*, London: Chapman Hall.
- Lev, B. (1969) The Agregation Problem in Financial Statements, *Journal of Accounting Research*, Vol. 6, N.º 2, pp. 247-261.
- Ley 19/1998, Ley de Auditoria de Cuentas, España.
- Lin, J. W. e Hwang, M. I. (2010) Audit quality, Corporate Governance and Earnings Management: a meta analysis, *International Journal of Auditing*, Vol. 14, N.º 1, pp. 57-77.
- Livro Verde, (1996), *Posição e Responsabilidade Civil do Auditor Legal da União Europeia*, Com (96) 338 Final.
- Macintosh, N. (2002) *Accounting, Accountants and Accountability*, London and New York: Routledge.
- Madariaga, J. (2004) *Manual Práctico de Auditoria*, Bilbao: Ed. Deusto.
- Malhotra, M. e Grover, V. (1998) An assessment of survey research in POM: from constructs to theory, *Journal of Operations Management*, Vol. 16, N.º 4, pp. 407-425.
- Marques de Almeida (1999) *Auditoria Previsional Estratégica*, Lisboa: Vislis.
- Marques de Almeida, J. J. (2002) A Profissão de ROC: evolução e perspectivas, *Revista de Contabilidade e Comércio*, N.º 230, Vol. 58, pp. 403-422.
- Martínez, A. (2002) El caso Gescartera y la futura ley financiera: implicaciones para la auditoría y contabilidad , *Partida Doble*, N.º 134, pp. 28-35, Junio.
- Maurice, J. (1996) *Accounting Ethics*, London: Pitman Publishing.

- Mautz, R. e Sharaf, H. (1961a) *The philosophy of auditing*, AAA.
- Mautz, R. e Sharaf, H. (1993b) *The philosophy of auditing*, AAA.
- Max, K. (1848) Manifesto Comunista.
- McGahery (1993) *Corporate control and accountability*, Oxford: Clazendon Press.
- Midwinter e Mc Garvey (1995) From accountability to control?, *Research Report 40*, The Chartered Association of Certified Accountants, Certified accountants education trust, London.
- Monteiro, Martin Noel (1975) Revisão Oficial de Empresas, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. 42, N.º 166.
- Montgomery, R. H. (1916,1957) *Auditing: Theory and Practice*, New York: Ronald Press Co.
- Moreira, J. (1999) *A contar com a ética empresarial*, Lisboa: Ed, Principia.
- Munro, R. (1993) Just when you thought it was safe to enter the water: multiple control technologies and the making of members move, *Paper presented to the ERCC Interdisciplinary Perspectives on Accounting Workshop*, Manchester.
- Munro, R. e Mouritsen, J. (1996) *Accountability, power, ethos & the technologies of managing*, London: Thomson Business Press.
- Niskanen, M.; Karjalainen, J. e Niskanen, J. (2011) Demand for Audit Quality in Private Firms: Evidence on Ownership Effects, *International Journal of Auditing*, Vol. 15, N.º 1, pp. 43–65.
- Oliveira, Almiro (1981) Revisão Oficial de Contas: Que ficção? (Breve comentário ao Dec.-lei 519-L2/79), *Revista de Contabilidade e Comércio*, N.º 180, Vol. 55.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011), *Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas*.
- Penno, M. (2008) Rules and Accounting: Vagueness in Conceptual Frameworks, *Accounting Horizons*, Vol. 22, N.º 3, pp. 339–351.
- Pérez, C. (2001) *Técnicas Estatísticas com SPSS*, Madrid: Prentice Hall.
- Pérez, M., Lara, L.A., Herrero, J. e Sierra, G.J. (2012) *Fundamentos Teóricos de Auditoria Financeira*, Madrid: Pirâmide.
- Pesqueux, Y. (2000) *Ethique et comptabilité in encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion e audit*, Paris : Economica.
- Pestana, M. H. e Gageiro, J. N. (2000) *Análise de dados para Ciências Sociais. A complementaridade do SPSS*, 2ª Ed., Lisboa: Edições Sílabo Lda.
- Porter, B. (1991) Narrowing the Audit Expectation–Performance Gap: a Contemporary Approach, *Pacific Accounting Review*, Vol. 3, N.º 1, pp.1–36.
- Porter, B., Simon, J. e Hatherly, D. (2008) *Principles of External Auditing*, 3 Ed., England: Wiley.

- Power, M. (1997) *Audit society – rituals of verification*, Oxford: University Press.
- Quick, R. e Warming-Rasmussen, B. (2009) Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, N.º 2, pp.141-162.
- Quin, D. e Jones, T. (1995) An Agent Morality View of Business Policy, *Academy of Management Review*, Vol. 20, N.º 1, pp. 22-42.
- Reding, Kurt F.; Sobel, Paul J.; Anderson, Urton L.; Head, Michael J.; Rama-moorti, S.; Salamasick, M. e Riddle, C. (2009) *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 2nd Ed.
- Reis, E. (1991) *Estratégica Descritiva*, Lisboa: Ed. Sílabo.
- Requena, J. e Sellens, J. (2005) *Principios de Economia Del Conocimiento*, Madrid: Ed. Pirâmide.
- Rittenberg, L., Johnstore, K. e Gramling, A. (2010) *Auditing: a Business Risk Approach*, London: South Western.
- Roberts, J. (1988) The Possibilities of Accounting, *Perspectives on Accounting Conference*, Manchester.
- Roberts, J. e Scapens, R. (1985) Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting, practices in their organization, *Contexts-Accounting, Organization and Society*, Vol. 10, N.º 4, pp. 443-456.
- Rodriguez, H. (2008) *Auditoría*, Madrid: MC Graw-Hill.
- Rose-Green, E.; Huang, H. W. e Lee, C. C. (2011) The Association between Auditor Industry Specialization and Firms' Disclosure of Internal Control Weaknesses, *International Journal of Auditing*, Vol. 15, N.º 2, pp. 204-216.
- Ross, S. (1973) The Economic Theory of Agency: The Principal Problem, *American Economic Review*, Vol. 63, N.º 2, pp. 134-139.
- Ruhnke, K. e Lubitzsch, K. (2010) Determinants of the Maximum Level of Assurance for Various Assurance Services, *International Journal of Auditing*, Vol. 14, N.º 3, pp. 233-255.
- Saada, T. (2000) *Theorie de L'information et Comptabilité*, Encyclopédie de Comptabilité, Paris : Economica.
- Sarbanes Oxley Act (2002).
- Sarens, G. e Abdolmohammadi, M. J. (2011) Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables, *International Journal of Auditing*, Vol. 15, N.º 1, pp. 1-20.
- Segovia San Juan, A., Alcaide, T. e Ontin, A., (2007), *Teoria de La Auditoria Financeira*, Madrid : Ed. Académicas.
- Shannon, C. e Weaver, W. (1949) *The Mathematical Theory of Communication*, University of Illinois Press.

- Sherer, M. e Kent, D. (1983) *Auditing and Accountability*, London: Pitman.
- Silvão, António J. P. (1979) Esboço de Manual das Funções de Revisor Oficial de Contas, *Revista de Contabilidade e Comércio*, N.º 162, Porto.
- Sitorus, T. e Scott, D. (2009) Integrated Fraud Risk Factors and Robust Methodology: A Review and Comment, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, N.º 3, pp. 281-297.
- Skaif, H.; Collins, D.; Kinney, W. e Lafond, R. (2008) The effect of Sox Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality, *The Accounting Review*, Vol. 38, N.º 1, pp. 217-250.
- Smith, Adam (1776) *The Wealth of Nations*, New York: Modern Library, Ed. Edwin Canan, 1937.
- Sobel, P. (2009) *Auditor's Risk Management Guide*, USA: Ed. CCH.
- Solomon, J. e Solomon, A. (2004) *Corporate Governance and Accountability*, England: John Wiley & Sons Ltd.
- Stewart, J. D. (1984) The Role of Information in Public Accountability, *Issues in Public Sector Accounting*, London: Ed. A. Hopwood & C. Tomkins, Philip Allan Publishers Limited, pp. 13-34.
- Such, J. (2002) *La Responsabilidad de Los Auditores por no Detección de Fraudes y Errores*, Madrid: Marcial Pons.
- Sutter, E. (1993) *Mâîtriser L'information Pour Garantir la Qualité*, Paris: Afnor.
- Taylor, D. e Glenzen, G. (1994) *Auditing: an integrated concepts and procedures*, New York: John Wiley & Sons.
- Thibodeau, J. C. e Freier, D. (2010) *Auditing and Accounting Cases - Investigating Issues of Fraud Professional Ethics*, 3th Edition, McGraw-Hill.
- Tua Pereda, J. e Gonzalo Angulo, J. A. (1987) La Responsabilidad Social del Auditor, *Técnica Contable*, N.º 467, pp. 435-452.
- *Turnbull Committee* (1999) *Internal Control Guidance for Direction on the Combined Code*, London, Institute of Chartered Accountants of England and Wales.
- Valderrama, J. (2003) *Teoría y practica de la auditoria, concepto y metodología*, Madrid: Ed. Pirámide.
- Valderrama, J. (2009) *Teoría y practica de la auditoria, concepto y metodología*, Madrid: Ed. Pirámide.
- Velasquez, M. (1998) *Business ethics concepts and cases*, USA: Prentice Hall.
- Wallace, W. (1980a) *The economic role of audit in the free and regulated markets*, New York: University of Rochester.
- Wallace, W. (1985b) The economic role of the audit in free and regulated markets, *Auditing Monograph 1*, Macmillan, Vol. 17, pp. 267-298.

- Watts, R. e Zimmerman, L. (1986) *Positive Accounting theory*, New Jersey: Prentice-Hall.
- Weirich, Thomas R.; Pearson, Thomas C. e Churyk, Natalie Tatiana (2010) *Accounting & Auditing Research: Tools & Strategies*, 7 Ed., Wiley.
- Whittington, R. e Pany, K. (2010) *Principles of Auditing & Other Assurance Services*, 17th Ed., USA: Mc Graw-Hill.
- Williams, B (2006) *Verdad y Veracidad*, Barcelona: Tusquets.
- Wolnizer, P. W. (1987) *Auditing as Independent Authentication*, Sydney University Press, pp. 121-187.
- Yammarino, F. et al. (1991) Understanding Mail Survey Response Behavior: A Meta-Analysis, *Public Opinion Quarterly*, Tomo 55, N.º 4, pp. 613-640.
- Yu, J. e Cooper, H. (1983) A Quantitative Review of Research Design Effects on Response Rates to Questionnaires JMR, *Journal of Marketing Research*, Tomo 20, N.º 1, pp. 36-45.

Notas

¹ Discordância entre o que o público espera de um auditor e aquilo que este pode oferecer.

² Lei 19/88 de 12 de Julho, que criou o *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de España*.

³ e Decreto-lei 519-L2/79, de 29 de Dezembro.

⁴ Situação que, por sua vez, contribui para uma eficiente afetação de recursos.

⁵ *American International Group, Inc.*; *Ameriacn Fuel Supply Company, Inc.* etc.

Apêndice

Questionário aos ROC's, Auditores Internos, Auditores do Tribunal de Contas e Professores de Contabilidade e Auditoria									
Fundamentação da auditoria na sociedade portuguesa									
Revisores Oficiais de Contas									
Idade									
	>40 anos								<input type="checkbox"/>
	< 40 anos								<input type="checkbox"/>
ROC									
	Autónomos (por conta própria)								<input type="checkbox"/>
SROC:									
	Sem vinculação a uma rede internacional								<input type="checkbox"/>
	Com vinculação a uma rede internacional								<input type="checkbox"/>
Inscrição no Colégio de ROCs									
	>10 anos								<input type="checkbox"/>
	<10 anos								<input type="checkbox"/>
Sociedades que audita									
	Empresas com quotizações								<input type="checkbox"/>
	Empresas sem quotizações								<input type="checkbox"/>
Títulos académicos									
	Diploma / Licenciatura								
	Mestre								<input type="checkbox"/>
	Doutorado								<input type="checkbox"/>
Auditores Internos									
Idade									
	>40 anos								<input type="checkbox"/>
	< 40 anos								<input type="checkbox"/>
Sociedade que exercem a auditoria									
	Cotadas								<input type="checkbox"/>
	Não cotadas								<input type="checkbox"/>
Habilitações									
	Licenciatura								<input type="checkbox"/>
	Mestrado								<input type="checkbox"/>
Auditores do Tribunal de Contas									
Idade									
	>40 anos								<input type="checkbox"/>
	< 40 anos								<input type="checkbox"/>
Antiguidade									
	1 a 5 anos								<input type="checkbox"/>
	> 5 anos								<input type="checkbox"/>
Habilitações									
	Licenciatura								<input type="checkbox"/>
	Mestrado								<input type="checkbox"/>
Professores									
Idade									
	>40 anos								<input type="checkbox"/>
	< 40 anos								<input type="checkbox"/>
Escola									
	Politécnico								<input type="checkbox"/>
	Universidade								<input type="checkbox"/>
Habilitações									
	Licenciatura								<input type="checkbox"/>
	Mestrado								<input type="checkbox"/>
Solicitamos que classifiquem, segundo o seu grau de importância (de 1 - muito importante a 5 - pouco importante) a questão seguinte:									
Qual a teoria mais adequada para explicar a existência de auditoria na sociedade									
	Teoria da informação (credibilização) da informação financeira								<input type="checkbox"/>
	Teoria da agência								<input type="checkbox"/>

Paradigmas Científicos e Processos de Investigação em Ciências de Gestão¹

Nuno João Farinha

IPAM - Instituto Português
de Administração de Marketing
nfarinha@ipam.pt

Recebido a 6 de julho de 2012; Aceite a 22 de maio de 2013

¹ Agradecimentos a dois *referees* pelos valiosos contributos na revisão do artigo.

Resumo

Este artigo problematiza as questões filosóficas nas ciências de gestão. O objectivo é discutir os princípios fundamentais do positivismo, pós-positivismo e construtivismo nas ciências de gestão, em termos da coerência interna em cada um deles. Argumenta-se que as escolhas realizadas neste domínio têm implicações sobre o trabalho empírico. São introduzidos os principais elementos do pós-positivismo, em confronto com a perspectiva tradicional positivista, que domina a investigação em gestão, e com a perspectiva construtivista. Os pressupostos filosóficos que suportam estes três diferentes paradigmas são relacionados. O artigo usa uma análise da literatura com vista a um quadro geral dos paradigmas de investigação.

Abstract

This paper addresses the issue of philosophy in management science. The aim of this paper is to discuss the fundamental principles of positivism, postpositivism and constructivism paradigms in management science, in terms of internal coherence in each. It is argued that the choice made in this field has the potential to inform research design. The main elements of postpositivism are introduced in contrast with the positivistic perspective of science currently dominant in social sciences and the social constructivism. Philosophical assumptions that support the three different paradigms of science are compared. The paper uses a literature-based analysis to provide a global picture of the research paradigms.

Palavras-chave: paradigma, positivismo, pós-positivismo, construtivismo social, coerência, metodologia.

Introdução

A investigação nas áreas de gestão tem o seu epicentro de reflexão no terreno da filosofia (Easterby-Smith *et al.*, 1991; Dobson, 2001; Fleetwood, 2005). Esta sobreposição deriva do facto da posição filosófica do investigador ter implicações assinaláveis sobre o processo de investigação. Mesmo de forma irreflectida, o investigador operacionaliza um conjunto de escolhas assentes numa determinada perspectiva de fazer ciência (Wikgren, 2005) e muitas das áreas de gestão são hoje consideradas parte da ciência (Gribbins e Hunt, 1978; Zinkhan e Hirschheim, 1992). As considerações filosóficas que têm sido objecto de análise colidem em áreas como o conhecimento organizacional (e.g., Tsoukas, 1989; Nonaka e Takeuchi, 1995; Nonaka e Peltokorpi, 2006; Mingers, 2008), a gestão estratégica (e.g., Mir e Watson 2000, 2001; Kwan e Tsang, 2001; Miller e Tsang, 2010), os sistemas de informação (e.g., Dobson, 2001; Mingers, 2004;

Wynn e Williams, 2012), as ciências da informação (e.g., Wikgren, 2005), a contabilidade (Bisman, 2010) e o marketing (e.g., Peter e Olson, 1983; Hunt 1990, 1994; Sobh e Perry, 2005). Se assim é, surge uma questão fundamental, a saber, qual a relação que existe entre a posição filosófica assumida e o processo de investigação? Naturalmente que uma resposta seria simples de encontrar não fosse o caso de as diferentes posições insistirem preferencialmente na polarização dos seus argumentos de doutrina, principalmente pela dificuldade de confrontação absoluta, o que gera invariavelmente barreiras a uma resposta linear e consensual à questão supracitada. Uma forma de ultrapassar esta contingência é verificar, na prática, como os pressupostos que fundamentam o progresso científico se têm alterado nos últimos séculos, de forma a filtrar as principais teses filosóficas que progressivamente reclamam um protagonismo no estudo dos fenómenos sociais e humanos.

Para o efeito, considere-se nesta relação um conceito oriundo da filosofia da ciência, defendido por Kuhn (1970), denominado “paradigma”. Pretende traduzir-se a familiaridade com que determinados pressupostos adquirem uma tal eficácia na solução dos problemas da ciência que ganham acolhimento numa determinada comunidade científica, num determinado período de tempo. Partilhar um paradigma científico, asseveram Andler *et al.* (2002:126), é «ter em comum uma literatura de referência especializada, uma maneira de ensinar a disciplina e critérios de validação dos conhecimentos». Dito isto, as questões ligadas ao método tornam-se secundárias quando a problemática são os pressupostos paradigmáticos (Guba e Lincoln 1994). Mas mais pertinente do que este significado tem sido o argumento de Kuhn (1970), em torno da alegada impossibilidade de comparação dos diferentes paradigmas científicos, o que implica a hipótese da incomensurabilidade. Dois paradigmas são supostamente comparáveis se e só se introduzir uma referência externa neutra passível de determinar uma alternativa em detrimento de outra. Ora, a não existência de uma linguagem neutral (Kuhn, 1970; Hunt, 1993) implica que os paradigmas podem facilmente entrar em contradição quando se sobrepõem alguns dos seus axiomas principais. Porém, a história da ciência tem mostrado que as diferentes posições não assentam necessariamente em descontinuidades absolutas, perfeitamente divisíveis no tempo. Quer dizer, é perfeitamente razoável admitir uma pluralidade de abordagens filosóficas (Mingers, 2004), uma pluralidade de estilos (Lounsbury, 2003), ao fazer ciência. Assim, ao contrário de direccionar a reflexão para a problemática da incomensurabilidade, largamente discutida na filosofia da ciência, urge pelo contrário a necessidade de repor a discussão para as especificidades intrínsecas e estruturantes que reproduzem cada um dos paradigmas, de forma a compreender a relação que existe entre as posições filosóficas e o estudo dos fenómenos sociais. Nesse sentido, este artigo é uma extensão aos trabalhos de Guba e Lincoln (1994, 2005) produzidos neste domínio, concentrando agora a discussão para um conjunto de recomendações que devem estruturar cada posição. Para isso,

transfere-se o conceito de “paradigma” para o domínio do potencial heurístico que está subjacente a qualquer investigação, sabendo que sobre esta recaem diferentes formas de pensar a sua organização. Promove-se o que alguns autores aludem como potencial de emancipação que presentemente o pluralismo paradigmático confere nas actividades de investigação (e.g., Dobson, 2001; Guba e Lincoln, 2005; Wikgren, 2005).

De maneira mais precisa, este artigo no terreno paradigmático insiste que a posição paradigmática determina a natureza da relação que é estabelecida entre o sujeito que investiga e o objecto investigado. Como não é razoável admitir que esta relação se faça de qualquer maneira, então o investigador deve assumir de forma muito clara o seu posicionamento paradigmático, de maneira a instituir uma base de negociação incondicional frente às diferentes ameaças e oportunidades que orbitam em torno da natureza e direcção da investigação, em especial quando está em jogo a legitimidade dos princípios metodológicos seguidos. Isto implica que mais do que tomar partido de uma posição paradigmática nesta discussão, pretende-se, pelo contrário, defender neste artigo a proposta de que não existe uma resposta absoluta, convencional e indubitável para os ingredientes de um processo de investigação, e que a sua qualidade prende-se mais fundamentalmente com a configuração coerente da posição assumida pelo investigador relativamente às escolhas que efectua em consequência desta. Na defesa desta proposta três argumentos são assumidos. O primeiro assenta no princípio da coerência na justificação de um sistema de crenças (coerentismo). Embora este princípio seja objecto de estudo aprofundado na teoria do conhecimento, em síntese resume-se à tese de que o valor epistémico de qualquer asserção depende da rede de relações que esta estabelece de forma mútua com outras asserções inseridas num mesmo sistema; isto é, cada uma das crenças justifica-se por si só, uma vez que está inserida de forma apropriada num sistema mais alargado de crenças (ver Moser, 2002). Para ser aceite como fonte básica de toda a justificação, o princípio da coerência suporta-se na sintonia, na ausência de contradição e na unidade de conjunto. Portanto, a justificação epistémica de um paradigma está intimamente relacionada com as relações internas estabelecidas no sistema de crenças que o reproduz. O segundo argumento surge implicitamente em Guba e Lincoln (1994) quando estes autores defendem que no cerne de um paradigma os seus componentes estão necessariamente interconectados. Por fim, um argumento defendido por Kuukkanen (2007), a saber: de uma maneira geral, os indivíduos na prática científica têm sido pouco tolerantes quanto à incoerência, o que explica a progressiva preocupação para com a unidade de conjunto do sistema de crenças que acompanha cada posição científica, e simultaneamente a crescente diversidade de posições que a ciência evidencia actualmente.

Isto compromete uma discussão epistemológica sobre a coerência interna que é possível conseguir-se no centro de cada uma das posições paradigmáticas, pre-

cisamente pelo facto de tornarem-se plausíveis determinadas escolhas na execução de uma investigação. Atinente à dimensão multiparadigmática sobre a qual é possível fazer ciência no domínio da gestão, dois problemas subsidiários surgem: 1) a existência de múltiplas perspectivas sugere uma determinada categorização; 2) a demarcação entre as opções aconselha dimensões de análise interna para cada perspectiva. A literatura é abundante relativamente ao primeiro ponto e vários têm sido os paradigmas sugeridos na investigação em ciências sociais e humanas. Tradicionalmente, esta categorização tem envolvido o positivismo, o pós-positivismo, a teoria crítica e o construtivismo social (e.g., Guba e Lincoln, 1994, 2005; Morris, 2006). Em outros casos, apenas duas posições paradigmáticas diametralmente opostas são sugeridas: o positivismo e o construtivismo social (e.g., Sanders, 1982; Astley, 1985; Hunt, 1990; Easterby-Smith *et al.*, 1991; Le Moigne, 1995; Bryman e Bell, 2003; Weber, 2004). Contudo, recentemente, tem-se procurado distinguir fundamentalmente o realismo científico (pós-positivismo) do positivismo e do construtivismo social nas ciências em gestão (e.g., Zinkhan e Hirschheim, 1992; Mingers, 2004; Hunt, 2005; Sobh e Perry, 2005; Reed 2005). Sendo assim, para os propósitos do presente artigo propõe-se uma discussão sobre estas 3 últimas propostas paradigmáticas. No que respeita ao segundo ponto, cada um dos paradigmas será objecto de reflexão a partir da análise e sistematização de um conjunto de asserções, que quando integradas de forma progressiva visam instituir um sistema interno de credibilidade para com as principais inferências produzidas. Neste artigo, considera-se que este sistema deve assentar em asserções que interligam a dimensão ontológica, a dimensão epistemológica e a dimensão metodológica. O que equivale a assumir que a forma de conceber o mundo (ontologia) relaciona-se de forma recíproca com aquilo que pode ser conhecido (epistemologia) e como pode ser conhecido (metodologia) (Guba e Lincoln, 1994; Sobh e Perry, 2005; Fleetwood, 2005)¹.

O artigo prossegue com a seguinte estrutura. Na primeira parte, uma reflexão sobre as tradições filosóficas que medeiam ainda hoje a problemática do conhecimento, com destaque para as considerações ontológicas. Na segunda parte, uma discussão geral sobre os axiomas ontológicos e epistemológicos em cada paradigma, com o intuito de compreender as diferenças e as semelhanças entre eles. Na terceira parte, exploram-se as principais implicações metodológicas para a investigação nas áreas de gestão. Por fim, uma conclusão, que finaliza com uma reflexão sobre a proposta central.

Questões Metafísicas e Tradições Filosóficas

Um dos temas centrais da filosofia da ciência tem sido a problemática associada à essência do conhecimento sobre um determinado objecto (Hessen, 1987). Porém, sendo este um tema extenso, e dados os objectivos traçados, admite-se circunscrever esta problemática à esfera ontológica do objecto, uma referência

determinante para a discussão subsequente. Por definição, as considerações de ordem ontológica procuram fornecer um entendimento explícito sobre a natureza do ser em si mesmo, na sua totalidade e existência (Russ, 2000). No domínio das ciências de gestão, procura centrar-se o debate sobre a natureza do objecto organizacional que o sujeito investiga (Gioia e Pitre, 1990). Circunscrever a discussão no carácter ontológico do objecto, significa investir sobre as diversas formas como a realidade é problematizada, sobretudo porque são múltiplas as posições filosóficas neste domínio. Considere-se apenas as principais tradições que suportam os paradigmas em análise, a saber: o realismo ingénuo, o realismo científico e o idealismo.

A caracterização do realismo não é linear porquanto existem na filosofia inúmeras versões desta perspectiva (Hunt, 1990). Todavia, todas elas, de uma maneira geral, defendem uma realidade externa², no sentido da existência de “alguma coisa” extrínseca à mente do sujeito, que não está relacionada com a percepção deste, o que implica que são particularmente distintas a esfera ontológica e a esfera epistemológica. A partir deste princípio clássico, para o realismo ingénuo, existe a possibilidade de conformidade entre o objecto e os conteúdos da percepção do próprio sujeito e, portanto, todas as propriedades percebidas identificam de forma objectiva o objecto (Hessen 1987). Esta forma de realismo defende que os atributos dados pelos sentidos possuem uma verdade incondicional e, nesse sentido, torna-se perfeitamente dispensável qualquer reflexão crítica sobre o conhecimento obtido. Para Guba e Lincoln (2005), trata-se de pressupor dois argumentos ontológicos complementares: (1) os fenómenos organizacionais existem independentemente do sujeito que investiga; (2) a apreensão desses fenómenos é praticável na sua totalidade. Se o real existe, em si mesmo, então é plausível admitir a sua existência independente do sujeito que declara a percebê-lo ou observá-lo e, simultaneamente, considerar a hipótese da percepção não modificar o estatuto ontológico desse objecto (Le Moigne, 1995). E porque não existe divergência entre o real e a apreensão, então a verdade de uma afirmação está dependente da precisão com que esta é examinada pelo sujeito.

Uma das principais omissões do realismo ingénuo é o facto de não problematizar a hipótese da variabilidade que a percepção incorre por parte do sujeito que investiga. O realismo crítico, pelo contrário, faz considerações críticas ao conhecimento obtido na percepção da realidade. Imputam-se propriedades nos objectos observados que representam reacções da nossa consciência, e por estarem relacionadas com a organização da nossa mente, elas não têm necessariamente carácter objectivo, mas sim subjectivo (Hessen, 1987). Note-se que, ao permitir a inclusão de qualidades atribuídas pelo sujeito, o realismo crítico defende, para além dos dados objectivos, a existência de juízos de carácter individual. Assim, ao permitir a adição dessas qualidades, não existentes objectivamente no mundo exterior, incompatibiliza-se com a ale-

gação ingénuo com que se observam os objectos. Mais, esta posição filosófica reclama adicionalmente o carácter contingente com que se caracteriza a esfera do objecto. Esta caracterização não contempla apenas níveis psicológicos, inerentes ao sujeito, mas também níveis biológicos, sociais e culturais, o que traduz a complexidade estratificada da realidade exterior (Sobh e Perry, 2005; Wilgren, 2005). Enfim, ambas as formas de realismo sustentam o pressuposto de existirem objectos com determinadas propriedades, que possuem um ser real e, por isso, são independentes da consciência humana. Mas, enquanto a posição ingénuo argumenta que a concepção científica de uma determinada realidade, de facto, reflecte directamente essa realidade, a posição crítica sugere que essa concepção é simplesmente uma forma, leia-se, uma aproximação, de conhecer a realidade (Bryman e Bell, 2003).

Ultimamente, outras posições realistas têm surgido neste aceso debate, e alguns esforços de conjugação têm surgido, como é o caso do realismo científico, um prolongamento da posição crítica (e.g., Hunt 1990, 1994, 2005). O seu ponto basilar reside na tese de que o conhecimento genuíno pode ser obtido mediante a aplicação dos métodos e procedimentos desenvolvidos pela ciência e que, quando utilizados correctamente, conduzem de modo confiável à verdade (Norris, 2005). Seguramente que a dimensão crítica já fornece a força suficiente para aceitar uma realidade independentemente do sujeito e, simultaneamente, investir no processo de separação da ilusão da realidade. Com efeito, refuta desde logo o princípio do isomorfismo advogado pelo realismo ingénuo e aproxima-se do realismo crítico, pelo facto deste autorizar a superioridade da reflexão do sujeito sobre a percepção do objecto. Porém, vai ainda mais longe, ao ponto de subscrever: (1) a existência de uma realidade exterior independente da percepção (realismo clássico); (2) a tarefa da ciência é desenvolver um conhecimento genuíno, embora tal conhecimento seja sempre incerto (princípio da falibilidade); (3) por ser incerto, então este deve ser avaliado e testado para determinar a extensão com que ele corresponde, ou não, à realidade (realismo crítico); (4) o sucesso de uma teoria ao longo do tempo na explicação dos fenómenos é um critério de razoabilidade para a sua aceitação (realismo indutivo) (Hunt 1990, 1994; Peter, 1992). Daí que, o sucesso das teorias que contêm conceitos de natureza intangível é argumento para acreditar que “alguma coisa” que traduz esses conceitos realmente existe (Hunt, 1990, 1992, 2005). Em suma, adicionar o carácter científico à perspectiva realista é relacioná-la com a própria ciência, agora sobre a alegação de que é objectivo desta, tornar o mais possível transparente o retrato da realidade.

Atinente ao carácter ontológico do objecto de investigação é ainda possível uma terceira posição, denominado idealismo. Também nesta tradição existem variantes, mas no essencial admitem a idealidade dos objectos, quer dizer, não existem coisas reais, independentes da consciência. Toda a realidade está encerrada na consciência do sujeito e, neste sentido, os objectos não são mais do

que conteúdos da mente humana (Hessen, 1987). O objecto do conhecimento é, pois, condicionado à sua percepção e representação; para o idealismo, é razoável admitir uma realidade, mas agora como a representação ou conjunto de ideais que são património do sujeito. Mais determinante que questionar se existem ou não objectos externos aos sentidos, é o facto de subsistir a impossibilidade de corroborar a sua existência e natureza. Dito isto, é difícil desconsiderar estas tradições filosóficas no estudo dos fenómenos organizacionais. Em boa verdade, é com base nestes múltiplos argumentos que as perspectivas paradigmáticas ganham terreno na literatura, uma evidência de que são um contributo importante para o estudo deste tipo de fenómenos.

Paradigma Positivista

Considere-se em primeiro lugar a corrente positivista, na sua matização clássica do termo. Em termos ontológicos, o positivismo associa-se ao realismo ingénuo e, como tal, defende uma doutrina dualista clássica (Guba e Lincoln, 1994, 2005). Como premissa básica proclama a existência de uma realidade exterior, esta independente do sujeito que observa, mas defende que o conhecimento dessa realidade não sofre influência do sujeito. Ou seja, o real existe de forma independente e nenhuma das suas propriedades depende do sujeito que manifesta conhecê-lo. E, porque não sofre influência, então a realidade fornece a fundação do conhecimento humano (Weber 2004). O mesmo é afirmar que os factos sociais e os seus significados possuem uma existência que é independente dos actores (Bryman e Bell, 2003). Assim, no edifício do positivismo está a convicção de que as produções humanas são o resultado do meio envolvente. Nesse entendimento, nos factos observados, atribui-se preferência aos comportamentos, o que implica desconsiderar quaisquer tipos de referências implícitas associada a essas acções, quer sejam elas motivos ou intenções de carácter subjectivo. Cabe à ciência, portanto, tornar clara e inequívoca a verdadeira natureza da realidade objectiva (Peter e Olson, 1983).

Uma breve abordagem diacrónica ajuda a entender esta posição. Sua origem remonta aos trabalhos de Auguste Comte que, no séc. XIX, demarca-se na defesa da observação em detrimento da especulação ou imaginação. O seu objectivo era claro, a saber, transferir o sucesso obtido nas ciências da natureza com o uso da observação e da experimentação para os fenómenos da sociedade, e, assim, estabelecer uma ciência social que iria permitir uniformizar e generalizar as leis que explicariam o comportamento humano. O positivismo clássico pretende atingir este ideal recorrendo ao empirismo, isto é, à explicação dos factos pela observação pura e simples, e à rejeição da natureza intrínseca dos fenómenos ou factos observáveis (Hottois, 2002). Grande parte das correntes filosóficas subsequentes que surgem na primeira metade do séc. XX, não obstante as devidas derivações, mantêm-se de acordo com estes princípios: é possível à ciência desenvolver conhecimento genuíno, ou

a verdade sobre a realidade (Peter e Olson 1983; Hunt 1990, 1993). É o caso do manifesto redigido pelo Círculo de Viena, mais conhecido como positivismo lógico, que procura apurar o programa inicial de Comte. Aparece em parte devido aos trabalhos do empirismo inglês de David Hume que, no séc. XVIII, defendia um sistema completo da ciência assente na descrença metafísica (que Comte haveria igualmente de subscrever), recorrendo à tese de que a legitimidade dos enunciados deriva de dois critérios de verdade: a lógica e a empírica. Segue-se, que estas correntes positivistas fundamentam-se numa teoria bivalente do conhecimento, isto é, em apenas dois modos de saber e de verdade (Heinemann, 2008).

Para operar neste sentido, para uma plena demarcação daquilo que é a ciência empírica, sugere-se um critério de distinção fundamental: a verificabilidade. Assim, em linha com Hume, institui-se dois tipos de ciências: as formais e as empíricas. No primeiro caso, a ciência deve encontrar o seu avatar recorrendo à matemática, à lógica e, sobretudo, à física. Desprovidos de conteúdo, o sentido dos enunciados surge da coerência interna (i.e., da verificação analítica) e, portanto, sendo enunciados analíticos, são determináveis *a priori*. No segundo caso, o sentido surge através da verificação empírica e, portanto, sendo enunciados realistas, fornecem informações sobre factos concretos, susceptíveis de observação e verificação. Assim, todo o enunciado científico é genuíno, isto é, possui sentido, se for verificável empiricamente (Anderson, 1983; Hottois, 2002; Hunt, 2005). Com isto, fica possível diferenciar as proposições científicas das proposições puramente metafísicas, de tal forma que os factos ditos científicos relacionam-se invariavelmente com a esfera ontológica do objecto. Segue-se o argumento central de que só a ciência empírica pode construir enunciados sobre o real.

Mas a aplicação deste último critério suscita um problema. Hume havia sublinhado as suas reservas quanto à segurança com que são enunciadas as leis da natureza, porque a inferência indutiva não garante o conhecimento certo. Recorde-se que um raciocínio é indutivo quando se amplia uma conclusão a partir de um conjunto ordenado de premissas. Logo, na inferência indutiva a conclusão é provável e não absolutamente certa. Porém, o principal propósito do positivismo, desde Comte, é ir ao encontro das regularidades dos fenómenos, de forma a expor as leis científicas que supostamente ditam a ordem do mundo. Então, como aplicar o critério da verificabilidade a um enunciado geral? Dito de outra forma, como atribuir a um enunciado geral a sua legitimidade se não é possível sujeitá-lo ao critério da verificabilidade? O célebre problema da indução fez o Círculo de Viena oscilar entre a verificação e a simples confirmação (Echeverría, 2003). A proposta dominante surge com o empirismo lógico, uma versão mais moderada do positivismo lógico, legitimando como método para a confirmação dos enunciados científicos gerais a inferência indutiva de base probabilística. O grau de confirmação de um enunciado

científico é um procedimento lógico, enraizado no aparato formal da teoria e, como tal, obedece à esfera das probabilidades, porquanto as teorias são confirmadas pela acumulação sucessiva e sistemática de observações com sucesso. Entretanto, Popper (1972) rejeita liminarmente a validade de uma inferência indutiva por não encontrar nela qualquer elemento lógico. Na concepção popperiana, o critério para demarcar a ciência da metafísica é a falsificação das teorias, a solução para escapar ao problema da indução. Nesta concepção, uma teoria é científica se pode ser falsificada por meio da experiência; isto é, «é possível, através do recurso a inferências dedutivas, concluir acerca da falsidade de enunciados universais a partir da verdade de enunciados singulares» (Popper, 1972:43). Resultado: o programa positivista manifesta ao longo do séc. XX e de forma progressiva fortes reservas quanto à aplicação da inferência indutiva na formulação de teorias e uma maior aceitabilidade da lógica hipotético-dedutiva.

Facilmente se depreende desta panorâmica as raízes para a posição ontológica realista do positivismo na actividade científica actual. Ao subscrever como princípio o facto de a realidade associar-se incondicionalmente ao real, então «o que é, é» (Le Moigne, 1995:109). Em termos epistemológicos, este paradigma assume que a ciência consegue reproduzir o conhecimento da realidade exterior ao sujeito. Segue-se que a objectividade conseguida nas ciências da natureza pode ser transposta para a realidade social, na forma de leis do tipo causa-efeito, que podem explicar e prever o comportamento humano. Em rigor, o objecto fundamental do positivismo reside no comportamento (contexto da prova) e não no significado a este atribuído (Lessard-Hébert *et al.*, 1991). Logo, a objectividade da ciência não é problemática, pois a observação está isenta de juízos de valor e de considerações teóricas (Hunt, 1993). Sobre o pressuposto dualista, o investigador é totalmente independente do objecto investigado, e quando observa fá-lo de forma imparcial, o que implica que qualquer hipótese a analisar não vai influenciar o terreno dos factos (Guba e Lincoln, 1994). Como defendem Lessard-Hébert *et al.* (1991), neste paradigma só os factos podem ser cientificamente analisáveis. Isto é feito desde que a teoria, como um conjunto de enunciados gerais, seja devidamente fragmentada em conceitos e/ou hipóteses, para serem depois operacionalizáveis em indicadores que possibilitem, de forma objectiva, a observação (método hipotético-dedutivo); só então a ciência se refere àquilo que é, na total imparcialidade do sujeito cognoscente. Dá-se, então, uma clara distinção entre termos teóricos e termos de linguagem observacional, estes referindo-se a entidades reais traduzidas em hipóteses empíricas, e a relação entre eles é o resultado da aplicação de um conjunto de regras de correspondência, conhecidas habitualmente por operacionalização de conceitos teóricos (Popper, 1972; Echeverría, 2003; Hunt, 2005). Dito isto, este paradigma reclama três pontos essenciais: (1) as teorias, que constituem conhecimento científico *a priori*, são corroboradas (i.e., confirmadas provisoriamente) ou rejeitadas nos múltiplos processos de prova

empírica; (2) a ciência está alicerçada na observação objectiva, no recurso à medida e na desconsideração de elementos subjectivos; (3) portanto, a recusa de quaisquer tipos de abstracções, termos ou noções puramente transcendentes, que subscrevam entidades não passíveis de observação.

Não obstante os argumentos apresentados, esta proposta não está isenta de obstáculos. Para Heinemann (2008), o realismo que defende o conceito de verdade como correspondência, não leva em conta o argumento de que o acto de conhecer possui a sua própria fecundidade, numa relação de dependência recíproca entre a vida sensível e o mundo exterior. É particularmente limitada na abordagem dos fenómenos sociais, como é o domínio da gestão; por exemplo, Sobh e Perry (2005) analisam a controvérsia em torno desta questão e consolidam a perspectiva de que o positivismo não corrobora princípios tão elementares como a replicação e a suposta leitura objectiva da realidade. Guba e Lincoln (1994) traçam várias críticas a esta posição, as mais severas a impossibilidade de objectividade, a exclusão dos significados da acção humana e o problema da indução. De facto, os procedimentos técnicos que prescreve estão sempre sujeitos a erros de medida, para além de que o sujeito possui invariavelmente uma vivência *a priori* no exercício empírico (Anderson, 1983). Contra o positivismo, argumenta Gasset (1993:95), que «o positivismo tinha razão ao exigir o “positivo”, isto é, a presença do próprio objecto, mas não a tinha porque se reduziria a si próprio ao sensualismo». Mesmo assim, conforme destacam alguns autores, permanece ainda hoje como uma das principais posições no domínio das ciências de gestão (e.g., Anderson, 1983; Hunt, 1994; Le Moigne, 1995; Mingers, 2004; Sobh e Perry, 2005; Morris, 2006).

Paradigma Construtivista

O construtivismo social tem visto a sua influência crescer no estudo das ciências de gestão, numa nítida contraposição à dominância do positivismo. Todavia, não é sereno o debate em torno das suas principais premissas, dadas as variantes que preenchem este domínio, o que é gerador de intensos confrontos de perspectivas (e.g., Astley, 1985; Mir e Watson, 2000, 2001; Kwan e Tsang, 2001; Merkle e Baillie, 2003; Gioia, 2003). Mas independentemente das derivações que alimentam este confronto, num ponto os proponentes deste paradigma estão de acordo, na crítica que manifestam quanto ao positivismo reinante na literatura de gestão. Por exemplo, Astley (1985) é de opinião de que a investigação em gestão é um exercício de interpretação manifestamente inserido na esfera social e a verdade factual é pura idealização. LeMoigne (1995) revela-se particularmente duro quanto à forma como as ciências de gestão têm aprovado este ritual positivista, assemelhando-se mais a um puro catecismo. São vários os argumentos a justificar esta hostilidade. Para Win e Watson (2000, 2001), alguns dos estudos no domínio da gestão têm ofuscado o facto de as políticas, as estratégias e as culturas organizacionais poderem ser

construídas através da interacção social, de forma generativa, e não pela existência de uma teoria intrínseca e objectiva; neste sentido, reconhecem três problemas no positivismo, a saber: (1) as teorias são o reflexo de uma realidade ontológica objectiva, ao contrário do produto dos actores; (2) as perspectivas locais retractam sempre a realidade da organização; (3) não existem compromissos de nenhuma ordem por parte do sujeito que observa. Para além disso, desconsidera-se o potencial de influência da respectiva comunidade científica sobre o conhecimento produzido (Astley, 1985; Peter e Olson, 1983). Por último, a realidade das organizações pode não estar necessária e fortemente alinhada com o puro raciocínio matemático (Mingers, 2004).

Considere-se para os propósitos da presente reflexão a forma mais radical da tese construtivista³, aquela que argumenta a impossibilidade de considerar uma realidade exterior ao sujeito. Em termos ontológicos, isto significa admitir como razoável a existência de “alguma coisa” exterior ao sujeito, mas os seus elementos não são, tal como defende o realismo ingénuo, um conjunto de entidades susceptíveis a serem teorizadas. Pelo contrário, essas entidades não justificam qualquer esforço de avaliação ontológica, uma vez que, atesta este paradigma, são os próprios actores os produtores da realidade⁴. Com efeito, esta posição leva à desconsideração de qualquer problemática sobre uma realidade exterior; ou seja, no seu desenvolvimento sofre influências do idealismo, em particular da doutrina que rejeita a impossibilidade de acesso à esfera ontológica da realidade exterior, pois tudo são simples produções, ou seja, representações do sujeito. Significa igualmente uma oposição ao realismo científico, que defende a existência de coisas reais independentes do sujeito, mas que a ciência está habilitada a *conhecê-las*, embora de forma provisional e incerta. Para o construtivismo social, a perspectiva é totalmente distinta: é a própria forma como se estrutura a inter-subjectividade dos actores, como ela é mediada pela linguagem e pelos conceitos, isto é, como o conhecimento se completa nos processos de interpretação, que é o objecto da ciência (Gioia, 2003). É a defesa por uma dimensão ontológica que encontra apenas sentido ao incluir a esfera epistemológica dos sujeitos; neste sentido, cabe à ciência teorizar sobre as várias formas de construção da realidade na perspectiva dos sujeitos, no sentido da rede de interpretações que dão corpo ao objecto social (Peter e Olson, 1983; Astley, 1985; Peter, 1992). Importa esclarecer que esta desconsideração para com a realidade exterior se justifica porque a acção dos sujeitos é mediada exclusivamente pela realidade construída, traçada de acordo com referências individuais e sociais (Gioia, 2003; Sobh e Perry, 2005). Ao colocar o sujeito no centro da análise, este paradigma distingue-se das correntes positivistas e, com isso, edifica uma linha de demarcação entre as ciências da natureza e as ciências sociais e humanas. A sua força de argumentação tem as suas bases naquilo que o positivismo mais subestima: frente ao abrigo da objectividade e dos critérios puramente lógicos, fundados na evi-

dência sensível, propõe sublinhar as especificidades das actividades sociais, sobretudo porque são elas que caracterizam de uma maneira geral a ciência (Echeverría, 2003). Importa destacar a influência da fenomenologia, na sua conceitualização de realidade como um produto humano. Com origem em Husserl, filósofo do séc. XIX, esta ciência defende um regresso ao sujeito, pois a sua consciência oferece uma dupla possibilidade: (1) apreender os fenómenos (i.e., os objectos da consciência) que preenchem a sua vivência; (2) construir o correspondente saber teórico, que embora subjectivo constitui a essência dos fenómenos (Hottois, 2002). No mesmo sentido, e ainda numa derivação à proposta positivista, a Hermenêutica joga igualmente um papel preponderante neste território paradigmático. As suas raízes encontram-se em filósofos como Schleiermacher que, no princípio do séc. XIX, subscrevem o papel da interpretação através do domínio da linguagem. Não admira, portanto, que este paradigma tenha formado raízes no domínio da sociologia que se desenvolveu na segunda metade do séc. XX, quando os sociólogos da ciência propõem uma abordagem diferente para a caracterização da ciência, a começar pelas particularidades da prática científica. Esta, ao contrário de retratar uma actividade puramente racional, sofre no seu percurso forças de vária ordem e intensidade, como são o contexto institucional (i.e., a comunidade científica), cultural e social; em resumo, um conjunto de influências que relativizam o conhecimento científico produzido num dado momento (Hunt, 1994; Echeverría, 2003). Nesta conjuntura relativista, este paradigma sofre analogamente influência da etnometodologia, uma técnica puramente descritiva, que sustenta a tese de que, ao contrário de factos sociais objectivos, o que existem são realizações derivadas da actividade humana (Echeverría, 2003).

Deriva daqui que, no construtivismo, a esfera epistemológica flui no sentido do relativismo (Mir e Watson, 2000). O relativismo constitui a perspectiva segundo a qual o conhecimento humano, ao contrário de ser absoluto, é relativo (Hunt, 1994; Russ, 2000). Mas convém reforçar que esta relatividade não é necessariamente intrínseca ao sujeito, como proclama o subjectivismo, é particularmente dependente de factores externos ao sujeito (e.g., grupo social, cultura, teoria, linguagem) (Hessen, 1987). Esses factores colocam em cena processos de interpretação que os actores subscrevem quando se relacionam com o mundo (Lessard-Hébert *et al.*, 1990; Gioia, 2003; Echeverría, 2003; Weber 2004). Como os indivíduos estão embebidos em relações sociais, esses processos podem modelar a sua margem de acção, em termos de motivos e objectivos pessoais. Com efeito, o contexto social inscreve-se de determinados significados para os seus actores, e como tal relativizam as suas acções. Portanto, embora possa admitir-se, numa versão mais moderada, a pré-existência de entidades, como são a organização, as rotinas, os organigramas, existe um papel activo dos indivíduos na construção da realidade social (Bryman e Bell, 2003). Essas entidades, afirma Gioia (2003:288), não são

mais do que meros factos, uma vez que a verdade, o que é real, está apenas «na interpretação colectiva dos factos». Consequentemente, a realidade e o sujeito que a interpreta não podem ser separados (Peter e Olson, 1983; Win e Watson, 2000; Weber, 2004). E porque não podem ser separados, a realidade (i.e., a representação) é co-construída; a verdade científica não é dogmática, é construída e reconstruída por aproximações sucessivas pelos seus participantes através de quadros de referência múltiplos e tendencialmente organizados. Isto origina que a verdade não é universal porque ela transporta, atesta este paradigma, realidades construídas; os actores criam múltiplas realidades, eminentemente locais e específicas (Peter e Olson, 1983; Sobh e Perry, 2005; Guba e Lincoln, 2005). Face a uma pluralidade de formas de representação, «essa é a realidade com que os indivíduos se regulam» (Gioia, 2003:286, itálico na origem). Mais precisamente, o corpo da investigação só ganha sentido no âmbito da interpretação dos factos; o trabalho científico surge como uma função das sensações (positivismo) e da respectiva interpretação (Hunt, 1993). De facto, o individual é determinante porque o conhecimento científico está relacionado com o binómio de análise empírica “acção-significado” que envolve os participantes no universo social; «comportamentos idênticos de um ponto de vista físico podem corresponder a significados diferentes e mutantes de uma perspectiva social» (Lessard-Hébert *et al.*, 1990:39).

Em síntese, neste paradigma, nenhum fenómeno social pode ser compreendido se estiver descontextualizado. Mais, esta relatividade e subjectividade por parte dos sujeitos é intencional, serve como um recurso fundamental para atribuir sentido aos contextos que medeiam a actividade social, incluindo a investigação. Para Gioia (2003), a interpretação é relativa aos pressupostos, à linguagem, em suma, a um conjunto de referências que os actores utilizam na interacção que estabelecem com a realidade exterior. Adicionalmente, as particularidades dessas interacções concordam igualmente com os constantes processos de negociação que regulam os participantes, o que as torna objectivas, no sentido de reflectir uma realidade intersubjectiva (Astley, 1985; Weber, 2004; Berger e Luckmann, 2010). Ao contrário da posição positivista, em que as teorias devem ser colocadas em confronto com o campo empírico através do contexto da prova, o construtivista evidencia-se no campo empírico pelo facto de encontrar a sua alavanca estratégica no contexto da descoberta. A actividade científica procura, neste contexto, a formulação de teorias e modelos com base num conjunto de hipóteses que apenas emergem no decurso da investigação, sempre dependentes das condições históricas, socioculturais e psicológicas envolvidas (Lessard-Hébert *et al.*, 1990).

Não obstante estes argumentos, fortes objecções têm sido levantadas perante esta proposta. Uma das críticas deriva da impossibilidade do construtivismo realizar uma avaliação objectiva da realidade exterior, uma vez que a observação não está isenta de juízos de valor (e.g., Orlitzky e Jacobs, 1998; Locke e

Becker, 1998; Mir e Watson, 2000). Argumenta-se a ausência de uma referência ontológica que sirva de comparação legítima para corroborar o conhecimento genuíno produzido. Porém, para os seus defensores, o debate em torno da objectividade que tanto atinge esta posição não deve colocar-se, uma vez que ela não está na realidade exterior, está sim na interpretação do processo de construção da realidade; isto é, a construção é a realidade (e.g., Le Moigne, 1995; Gioia, 2003). Num sentido próximo, Orlitzky e Jacobs (1998) argumentam que a objectividade ignora os paradoxos e procura simplesmente caricaturar tecnicamente a razão e a humanidade. Porém, a favor deste paradigma está o facto de o conhecimento poder submeter-se ao critério da certificação inter-subjectiva, aos padrões de aceitação do conhecimento desenvolvidos pela comunidade científica (Hunt, 1978). Outros autores defendem, em complemento, o princípio da utilidade das teorizações produzidas como forma de legitimar os resultados objectivos e, assim, aproximar-se da objectividade (e.g., Peter e Olson, 1983; Peter, 1990). Contra o construtivismo refere-se, igualmente, o facto de este ficar facilmente refém do solipsismo, isto é, do argumento idealista de que apenas importa o sujeito pensante; logo, na suposta rejeição do mundo exterior, qualquer teoria seria uma entre muitas, nem melhor, nem pior (Mingers, 2004). Nesse sentido, para os mais críticos, na tentativa para rejeitar o realismo ingénuo, esta posição extrema as suas posições; isto é, uma aproximação à irracionalidade, ao relativismo e ao niilismo (e.g., Hunt, 1990). Todavia, mais marcante é o argumento de o construtivismo não conseguir ser crítico quanto à construção do conhecimento (Kwan e Tsang, 2001) e com dificuldades fornece argumentos com uma clara manifestação do princípio da falibilidade (Hunt, 1994). Com efeito, censura-se a extrema confiança com que tende a relativizar o valor da verdade, o que acaba por tornar superficial e pouco credível o próprio conhecimento. Argumentam Locke e Becker (1998) que todas as formas de subjectivismo levam invariavelmente ao cepticismo, para além de que, afirmam Sobh e Perry (2005), é demasiado ingénuo assumir que num contexto de múltiplas representações, o consenso seja um facto largamente assumido. Ora, perante objecções desta natureza admite-se uma terceira perspectiva paradigmática.

Paradigma Pós-positivista

Frente ao antagonismo encontrado nos paradigmas anteriores sugere-se agora uma proposta mediadora. Esta, disseminada por Bhaskar ([1975] 2008), denominada pós-positivismo, tem tido nas últimas duas décadas uma crescente aceitação por parte dos investigadores em ciências de gestão (e.g., Hunt, 1990, 2005; Peter, 1992; Mir e Watson, 2001; Kwan e Tsang, 2001; Wikgren, 2004). No fundamental, suporta-se na tradição do realismo científico, a qual permite mediar os extremos paradigmáticos, reduzindo muita da controvérsia inerente a esta polarização (Hunt, 1990; Fleetwood, 2005; Sobh e Perry, 2005). Ou

seja, adere ao realismo, mas de uma maneira claramente diferente. Importa rever que no positivismo, a posição realista assumida levanta sérios problemas ontológicos, pela irrefutável objectividade que autoriza (Hunt, 2005). Porém, o que é real não é passível de inferência a partir das observações empíricas sobre as regularidades actuais, porque as circunstâncias empíricas nunca traduzem o real (Connelly, 2000). Logo, ao distanciar-se do empirismo, no sentido positivista, aceita a possibilidade de explicação de uma realidade exterior, mas introduz reservas quanto à hipótese de correspondência (Hunt, 1990, 2005; Mir e Watson, 2001). Em termos gerais, demarca-se da oposição entre o positivismo e o relativismo, situando-se entre o empirismo e o subjectivismo (Morrow, 1994). E, ao defender esta possibilidade, o realismo científico constitui uma teoria social para compreender a complexidade das organizações.

Neste quadro, mantém um dos argumentos positivistas: rejeitar qualquer inclinação para a integração da epistemologia com a ontologia, como *praxis* da ciência. Na esfera ontológica, o paradigma pós-positivista identifica-se com a premissa básica do realismo clássico, a saber, admite que existem coisas reais independentemente do sujeito. Assume, tal como o positivismo, uma realidade objectiva (Guba e Lincoln, 1994). Para além disso, ao contrário do construtivismo, considera que a realidade exterior pode ser explicada e, nesse caso, pode ser teorizada. Todavia, deriva num vector fundamental: a explicação não é necessariamente uma leitura integral do real, como subcreve o positivismo. Defende que apenas é possível ter acesso a uma parcela da realidade, o que significa que essa realidade objectiva está acessível, embora imperfeitamente disponível e assimilável. Logo, não existe um total acesso à ontologia da realidade exterior, ao que o mundo é, mas existe acesso, em termos epistemológicos, a uma forma particular da sua descrição (Mingers, 2004). Sem dúvida que esta tese pode aparentemente arrematar qualquer iniciativa paradigmática alternativa, uma vez que, com esta proposta, está facilitada a construção das teorias. Porém, como observa Peter (1992), o problema desta forma de realismo está no facto de não existir uma referência ontológica que sirva de comparação legítima para corroborar o conhecimento genuíno que se produz neste processo cíclico, uma necessidade que o paradigma positivista não considera propriamente como um problema. Para além disso, a actividade científica admitida por este paradigma considera uma conjuntura teórica e metodológica pouco condicionada e vulnerável, o que restringe de forma acentuada a objectividade pretendida.

No entanto, este paradigma procura ultrapassar estas adversidades ontológicas através das apreciações que faz de ordem epistemológica. Embora reveja-se na posição dualista, adianta uma versão modificada, pois admite que a objectividade constitui um ideal, sempre mediada pela teoria e pela comunidade científica (Guba e Lincoln, 1994). Esta impossibilidade de abarcar integralmente a realidade está relacionada com o défice de entendimento que cir-

cunda os fenómenos (Mir e Watson 2001), principalmente porque é rejeitada a hipótese de duplicação dessa realidade (Zinkhan e Hirschheim, 1992). Isto não ocorre com o positivismo, pois trata os sistemas sociais como se fossem sistemas fechados, estáticos e perfeitamente ordenados. De facto, ao renunciar à essência do objecto, à problematização da esfera ontológica, este último permanece apartado dessas questões, posição não admitida pelo pós-positivismo, que mergulha numa reflexão crítica sobre a percepção do objecto. Para Hunt (1992:99), o «realismo científico clarifica o que é essencial para conseguir essa objectividade na ciência e sugere como ela, pelo menos em princípio, pode ser possível». E pode ser tendencialmente conseguida, desde que as opções metodológicas sejam as adequadas, de forma a garantir a neutralidade do sujeito e uma aproximação razoável à realidade. Deriva daqui que o conhecimento é sempre provisional e sujeito a mudanças (Zinkhan e Hirschheim, 1992; Mingers, 2008). É incontornável a tese de que a ciência nunca alcança algo de seguro e quando crê dispor da verdade, esta pode escapar-lhe; logo, é preferível considerar a noção de “âmbito de validade”, o que significa que podem existir várias direcções independentes sobre as quais é possível determinar limites à legitimidade de uma teoria (Lévy-Leblond, 2002). Daí o seu suporte no realismo indutivo; uma alta proporção de sucessos, relativo aos falhanços, que uma determinada teoria alcança nas múltiplas investigações é suficiente para acreditar que alguma coisa similar ao encontrado na teoria realmente exista no exterior (Hunt, 2005). Portanto, em termos epistemológicos, para legitimar qualquer correspondência com o objecto, convém observar o grau de sucesso de uma teoria ao longo do tempo (Hunt, 1990), bem como a forma como é julgada pela comunidade científica (Peter, 1992).

Ora, com aplicação deste ideal de objectividade, uma proposição científica com as fronteiras devidamente identificadas ganha autenticidade, e, simultaneamente, confirma com mais precisão até que ponto se ajusta à realidade. As consequências são claras: não é necessário, portanto, atribuir critérios de correspondência, pois um termo teórico representa apenas “um termo na teoria”, que pretende subscrever as condições actuais (Hunt, 2005). Logo, a utilização de conceitos genéricos como, “memória”, “segmentos de mercado”, “canais de distribuição”, “custos de transacção”, para a explicação da realidade, é o que distingue o realismo científico do positivismo (Hunt, 1992, 2005). E é precisamente para responder à ausência de enunciados devidamente fundamentados que este paradigma advoga o princípio da falibilidade, que sustenta que todo o conhecimento científico trata de fenómenos complexos (i.e., sujeito a infinitas formas de causalidade), incertos, provocados, sujeitos a considerações teóricas genéricas e, como tal, toda a conjuntura teórica e metodológica, pela sua vulnerabilidade, pode estar errada. Mas isto não implica que estará errada em tudo, como demonstra o progresso da ciência (Hunt, 1992). Desse modo, as ciências de gestão, ao aceitarem este princípio, embarcam na tese

de que todo o conhecimento científico é provisório, sujeito a revisão na base da evidência empírica sem que, com isso, se desvirtue o alvo da objectividade (Zinkhan e Hirschheim, 1992; Hunt, 2005).

Fortalecido deste princípio e com a hipótese de avaliação contínua e crítica do conhecimento, este paradigma advoga, em síntese, um realismo convergente; isto é, embora as melhores teorias possam não corresponder à verdade, elas pelo menos indicam, com as suas demonstrações, que o sujeito está no caminho certo (Norris, 2005). E, por estar no caminho certo, o conhecimento produzido pela ciência é genuíno. A tese central desta filosofia de convergência é a de que as estruturas e os mecanismos que existem na realidade exterior não são fixas; pelo contrário, são fluidas e contingentes ao contexto onde se produzem e reproduzem (Sobh e Perry, 2005) e, nesse sentido, precisam de ser explicadas nos seus diferentes níveis de estratificação (e.g., individual, social e cultural) (Mir e Watson, 2001; Wikgren, 2005). Considera-se que existe uma realidade independentemente de como os seus actores a representam, mas existe simultaneamente um modo de a representar. E, entre estes dois domínios, existem mecanismos que explicam o carácter recíproco de ligação entre ambos. Nessas circunstâncias, não é plausível a redução dos fenómenos sociais ao próprio sujeito, como sugere o construtivismo; a realidade existe independentemente da construção do conhecimento que os actores desenvolvem através das acções de intersubjectividade criadas (Wikgren, 2005). A título de exemplo, na área do marketing, a problemática sobre as transacções no mercado faz-se sobre múltiplas realidades, todas elas construídas pelos seus actores, mas o que importa é um quadro geral do fenómeno (mesmo que seja imperfeito) (Sobh e Perry, 2005). Sendo assim, este paradigma reconhece que: (1) ao enveredar pelo seu potencial crítico, não se limita apenas a entidades observáveis, o que permite ampliar a actividade científica com uma elasticidade que a proposta positivista restringe de forma considerável; (2) o objecto de investigação existe num determinado contexto, com múltiplos e interactivos níveis de análise; (3) dado o princípio da falibilidade, o critério da convergência autoriza a falar de objectividade na ciência. Em conclusão, o que diferencia este paradigma é a sua rejeição por enveredar por um total cepticismo ontológico, isto é, a impossibilidade de confiar numa realidade independente do sujeito pensante (Hunt, 1990) e, simultaneamente, autorizar um nível de objectividade que, embora com limitações epistemológicas, está sempre receptivo a apreciações de ordem crítica (Mingers, 2004).

Paradigmas e Processos de Investigação

Uma vez caracterizadas globalmente as posições paradigmáticas, segue-se uma discussão sobre a forma mais apropriada para justificar cada uma nos processos de investigação, tendo em conta o princípio da coerência numa perspectiva holística. Nesse contexto, ao inserir as questões metodológicas,

procura-se responder à forma como o investigador vai ao encontro daquilo que considera ser passível de conhecimento, sendo certo que a resposta mais coerente está inexoravelmente ligada aos pressupostos ontológicos e epistemológicos. Para a presente discussão, sugere-se a seguinte repartição geral (e.g., Bryman e Bell, 2003; Saunders *et al.*, 2009): tipo de raciocínio; estratégia de investigação; técnicas e procedimentos de abordagem.

Atinente ao paradigma positivista e em termos ontológicos presume-se que o mundo é real, que existe uma realidade exterior independente do indivíduo, perfeitamente apreensível, e ausente de qualquer suspeita transcendental. Quer dizer, os fenómenos de natureza social são algo dado, acabado, perfeitamente definido, uma realidade externa e única, relativamente estável, e constituída por factos que estão sujeitos a leis universais. Acresce que a regularidade dos eventos e a suas leis efectivas determinam o comportamento dos indivíduos; isto é, os fenómenos ligados ao comportamento humano na forma de causa-efeito podem ser elucidados recorrendo a essas leis, que são exteriores à experiência humana (Morris, 2006). Logo, o investigador privilegia o vector da explicação como propósito central da ciência, de forma a demonstrar as ligações constantes entre os fenómenos sociais observados. Em termos epistemológicos, deduz-se que o que pode ser conhecido está directa e objectivamente relacionado com essa regularidade de eventos. Quer dizer, o conhecimento da realidade e, conseqüentemente, a sua validade é de natureza objectiva e é apenas sobre esta que aquele pode justificar-se. Para isso, a postura do investigador deve ser de total imparcialidade e distanciamento relativamente à leitura dessa realidade. A ciência é aqui livre de valores, o que joga a favor da validade dos dados, porquanto a explicação de como as coisas são nada tem a ver com as interpretações dadas pelos intervenientes. Daí a presumível integração das ciências sociais e das ciências naturais.

À luz destes pressupostos, é razoável admitir que o investigador minimize a sua interferência directa sobre o fenómeno, desde que observe os factos de forma controlada a partir de um corpo de conhecimentos prévio. É certo que este procedimento não garante a total objectividade, no entanto, a partir de uma bagagem teórica e das suas supostas anomalias é possível legitimar todo o processo (Hunt, 1993; Morris, 2006). Nestes termos, como o investigador almeja ter uma postura crítica sobre a ciência, considera ser plausível para o efeito recorrer ao *raciocínio* do tipo dedutivo, isto é, sustenta esta objectividade através de um sistema de hipóteses de trabalho para explicar provisoriamente o fenómeno. Quer dizer, o que vem primeiro é a teoria e não os dados. Através do raciocínio lógico dedutivo é possível ultrapassar o problema da indução, testar hipóteses, confirmar a sua validade e as suas conseqüências com base em enunciados operacionais, de forma a avaliar continuamente as leis científicas (Peter e Olson, 1983; Hunt, 1990; Bryman e Bell, 2003; Guba e Lincoln, 2005). No contexto da prova, o positivismo encontra a verdade através de uma

teoria da correspondência, ou seja, um enunciado observacional é verdadeiro se e só se possui um conexão directa com a “realidade” (Bisman, 2010). Por exemplo, a maioria dos estudos empíricos nos domínios da gestão estratégica (Miller e Tsang, 2010) e do marketing (Peter e Olson, 1983) baseiam-se essencialmente no teste de um sistema de hipóteses, logicamente previsível pela teoria, através da aplicação de métodos correlacionais e de inferência estatística. É neste sentido que as teorias devem ser interpretadas instrumentalmente (Hunt, 1992; Dooley, 2001), o que justifica que cada observador pode alcançar os mesmos resultados com as mesmas observações, pois estas são fonte de conhecimento objectivo (Hottois, 2002).

Relativamente à *estratégia de investigação*, e no sentido da coerência, o investigador acolhe preferencialmente as metodologias de natureza objectiva, onde é possível observar e manipular de forma afastada a explicação do mundo social. Importa reforçar que neste paradigma o estudo segue uma abordagem científica nomotética; isto é, a busca de regularidades e o estabelecimento de leis gerais para os fenómenos observados (Lessard-Hebert *et al.*, 1990; Dooley, 2001; Bisman, 2010). Seguem-se igualmente preocupações prévias ao nível da cuidada estruturação e controlo do processo de investigação. Como o investigador impõe significados científicos ao objecto de estudo para explicar uma realidade singular e objectiva (Gephart, 2004), as opções estratégicas contemplam preferencialmente os métodos experimentais, quase-experimentais e os inquéritos (*survey* descritivo e explicativo) (Guba e Lincoln, 1994, 2005; Stiles, 2003), principalmente porque acomodam o método hipotético-dedutivo e um número substancial de dados empíricos (Sanders, 1982; Bryman e Bell, 2003; Weber, 2004). É igualmente possível acolher como estratégia o estudo de caso para testar uma teoria, a partir do uso de hipóteses formais previamente definidas, embora a generalização esteja sempre sujeita à possibilidade de realizarem-se múltiplos casos (Dubé e Paré, 2003). Aqui, o importante é que seja assumido por princípio que a validade externa mede-se de forma analítica, ou seja, a generalização não é estatística, mas teórica (Yin, 2003). Seja como for, as opções metodológicas exigem racionalidade no processo e o investigador acautela-se em assegurar um número adequado de dados recolhidos (Esterby-Smith *et al.*, 1995). Mais, sejam quais forem as escolhas neste domínio, geralmente as alternativas utilizadas podem ser replicadas, o que significa que os resultados são “verdadeiros” (Guba e Lincoln, 1994).

Relativamente às *técnicas e procedimentos de abordagem* sugere-se que o investigador dê preferência às opções de natureza quantitativa. É o caso dos inquéritos, onde é possível recolher um número elevado de dados a partir de um questionário estruturado (Esterby-Smith, 1991; Saunders *et al.*, 2009). Na análise de dados as potencialidades recaem sobre as técnicas de natureza estatística para explorar relações entre variáveis previamente definidas (Dooley, 2001; Morris, 2006). Importa referir que esta tendência não exclui as téc-

nicas de natureza qualitativa, tanto na recolha de dados como na análise dos dados, desde que os pressupostos assumidos no estudo estejam claramente definidos *a priori*. Por exemplo, é possível testar hipóteses com métodos qualitativos numa pesquisa de natureza positivista, correndo-se o risco, no entanto, de falhar a validade externa, embora este não seja o objectivo central dos estudos qualitativos (Dooley, 2001). Nestes casos, sugere-se a triangulação de métodos, no sentido de aumentar a validade interna e externa nas relações encontradas e previstas para os fenómenos (Flick, 2002; Dubé e Paré, 2003; Saunders *et al.*, 2009), estando sempre presente como preocupação central no positivismo a aproximação a uma realidade supostamente acessível (Cox e Hassard, 2005).

Atinente ao paradigma construtivista e em termos ontológicos o investigador não assume qualquer razoabilidade em admitir uma realidade exterior que é independente ao indivíduo; aliás, para o construtivista radical a realidade é redutível às práticas sociais e linguísticas. Como não existem factos objectivos à procura de serem descobertos, o conhecimento sobre a realidade está inextricavelmente associado às experiências humanas e às suas dinâmicas de natureza subjectiva e de intersubjectividade. Quer dizer, em termos ontológicos pressupõe-se que existem múltiplas realidades, manifestamente incompatíveis, devidamente construídas e produzidas localmente. É declinada, portanto, qualquer hipótese que procure justificar relações de causalidade, por que existem infinitas causas simultâneas para o mesmo efeito (Mir e Watson, 2001), o que implica que qualquer reflexão relativa à generalização estatística é pura especulação (Easterby-Smith *et al.*, 1995). Logo, os fenómenos ligados ao comportamento humano só podem ser elucidados recorrendo ao conhecimento que os indivíduos possuem das suas experiências, mesmo assumindo que estas possam estar sujeitas a mudanças. Assim, refuta-se a existência de regularidades universais a determinar o comportamento humano; pelo contrário, os indivíduos são influenciados pela construção que fazem da sua própria realidade num determinado contexto. Note-se que esta construção pode originar constructos de nível superior, princípios gerais que justificam e organizam a realidade de determinados actores inter-relacionados (Flick 2002). Nesses termos, o investigador defende o vector da compreensão (*Verstehen*) como propósito central da ciência, de forma a reconstruir a rede de significados partilhados e negociados pelos actores (Hottois, 2002; Bryman e Bell, 2003; Guba e Lincoln, 2005). Em termos epistemológicos, deduz-se que o que pode ser conhecido está directamente relacionado com a organização discursiva envolvida nas situações. Trata-se aqui de uma teoria do conhecimento de natureza interpretativa, aquela que rejeita o objectivismo; isto é, a validade do conhecimento é de natureza subjectiva e é sobre esta que aquele emerge e pode justificar-se. Para isso, o investigador declina a imparcialidade e o distanciamento relativamente à leitura da realidade. A ciência para esta posição

é incrustada de valores, o que joga a favor da validade dos factos, porquanto a compreensão de como as coisas são relaciona-se de forma indistinguível das interpretações situacionais dadas pelos intervenientes.

À luz destes pressupostos, constata-se que o conhecimento não é passível de ser construído *a priori*, isto é, a experiência humana não pode ser definida ou construída a partir de inferências dedutivas, através da definição de hipóteses de investigação que “impõem” de forma prévia uma explicação plausível para os fenómenos. Com efeito, o conhecimento dos processos sociais deriva dos contextos de acção onde os indivíduos participam. Neles, os indivíduos interpretam e constroem os seus esquemas do mundo sobre os quais condicionam a sua acção. Ora, como o investigador almeja uma postura crítica sobre a ciência, deduz ser epistemologicamente incorrecto prosseguir com a avaliação directa de uma teoria já conhecida. Importa reforçar que o conhecimento da realidade não possui carácter objectivo; portanto, será razoável admitir que é sobre a experiência humana que recai qualquer discurso crítico sobre os fenómenos. Admite-se, portanto, que o investigador possa manter este discurso, desde que retenha esta pretensão na direcção da profundidade com que reconstrói e valida a realidade na perspectiva dada pelos actores; quer dizer, no contexto da descoberta, a noção de verdade será colectivamente construída no terreno empírico. Isto significa que o *raciocínio* predominante neste paradigma é o indutivo. Nele, o investigador executa inferências a partir de dados singulares (inferência analítica), que pela sua multiplicidade e verossemelhança permitem fazer apreciações relativas ao objecto de estudo. Deste modo, as teorias quando devidamente edificadas emergem de um determinado contexto e, apenas nele, tornam-se plausíveis (Mir e Watson, 2000; Creswell, 2003). Em consequência, é refutável a hipótese de generalização dos factos interpretados num determinado contexto social, o que se traduz nas fortes reservas quanto à possibilidade de replicação (Sanders, 1982; Mir e Watson, 2001; Sobh e Perry, 2005). Assim sendo, para Morris (2006), caso se proceda a uma revisão da literatura, esta é uma construção trabalhada pelo investigador (isto é, uma realidade) e, como tal, só faz sentido quando introduzida no decurso da investigação, para que seja alvo de reflexão conjunta com os participantes. Mesmo assim, embora se admita *a priori* a inclusão de alguns conceitos gerais, normalmente está excluído qualquer tipo de quadro teórico a demarcar o trabalho de campo (Easterby-Smith *et al.*, 1991; Flick, 2002; Sobh e Perry, 2005). Quanto à definição de hipóteses, elas são sugeridas por alguns autores como procedimento para prováveis explicações para uma relação local previamente explorada indutivamente (e.g., Miles e Huberman, 1994).

Em termos da *estratégia de investigação*, e no sentido da coerência, o investigador elege preferencialmente as metodologias naturalistas. Considera-se fundamental nesta posição a escolha das opções que permitam uma perspectiva ideográfica, em particular aquelas que acolhem técnicas pouco estrutu-

radas, abertas, flexíveis e sujeitas à improvisação (Lessard-Hebert *et al.*, 1990). Noutros termos, a estruturação ganha-se com o desenrolar da investigação na progressiva colisão entre experiências e significados (Flick, 2002; Creswell, 2003). As opções normalmente escolhidas para esse efeito são a etnografia e os estudos de caso (Saunders *et al.*, 2009). Para a exploração dos processos organizacionais e construção de teorias é particularmente sugerida a *Grounded Theory* (Strauss e Corbin, 1990), embora o seu potencial de raciocínio indutivo a coloque mais próxima de um método de tratamento de dados, uma vez que, ao contrário da posição pós-positivista, não é aconselhável neste caso a introdução de hipóteses iniciais sobre os mecanismos e as relações causais relativas aos fenómenos (Partington, 2000).

Relativamente às *técnicas e procedimentos de abordagem* sugere-se que o investigador dê preferência às opções de natureza qualitativa (Flick, 2002; Creswell, 2003; Saunders *et al.*, 2009). Estas possibilitam a construção de conhecimento, numa forte contradição ao raciocínio hipotético-dedutivo inscrito na abordagem positivista como escolha na produção do conhecimento (Morrow, 1994). Com efeito, a edificação da teoria não navega em factos objectivos, mas em representações desses factos, que são manipulados, processados e explicados de forma interactiva (Gioia, 2003). Assim, o investigador penetra no território das representações, como elemento activo, onde procura abraçar os múltiplos significados socialmente construídos, de forma a elaborar um quadro social e científico do objecto de estudo. Entrevistas em profundidade, acompanhadas ou não de observação directa e participante, constituem alternativas indispensáveis neste domínio (Creswell, 2003). Em concreto, o trabalho empírico é efectuado através de um processo hermenêutico e dialéctico contínuo (Guba e Lincoln, 1994; Morris, 2006), ou seja, um processo circular de reflexão constante (Flick, 2002), uma mistura indistinguível entre recolha de dados, tratamento de dados e conclusões (Miles e Huberman, 1994). A dimensão hermenêutica introduz no processo as potencialidades da linguagem e do conhecimento recíproco construído pelos actores, enquanto a dimensão dialéctica valoriza o confronto e a discussão das perspectivas parciais. Aqui, o destaque vai para a *soft data*, em particular, para as intuições, sensações e opiniões que os protagonistas vivem no contexto. Nesta posição, é igualmente sugerida por alguns autores uma abordagem fenomenológica, isso é, a descrição detalhada das experiências vividas (e.g., Sanders, 1982; Creswell, 2003; Weber, 2004). Isto não significa que não possam coexistir igualmente opções de natureza quantitativa, como abordagem complementar (Guba e Lincoln, 1994; Easterby-Smith *et al.*, 1991). No entanto, convém referir que independentemente da escolha que seja feita relativamente à mistura de técnicas sugere-se prudência na sequência que se faz relativamente aos tipos de abordagem. Assim, como o investigador considera central a exploração do fenómeno, logo as opções de natureza qualitativa dominam o processo de investigação (Creswell, 2003).

Mais uma vez torna-se premente uma clarificação da posição ontológica tomada pelo investigador.

Atinente ao paradigma pós-positivista e em termos ontológicos o investigador assume que o mundo é real, que existe uma realidade exterior que é independente do indivíduo, mas admite que, pelas suas características intrínsecas, ela não é perfeitamente apreensível. Quer dizer, os fenómenos de natureza social são complexos e imperfeitamente definidos; esta realidade de natureza objectiva contempla determinados mecanismos e eventos que transcendem a experiência sensível. Acresce que esta realidade externa não é necessariamente estável; está sujeita a constantes mudanças, mesmo aquando do processo de investigação. Dadas as infinitas possibilidades de relações causa-efeito que podem coexistir num determinado fenómeno, refuta-se inequivocamente o princípio da causalidade clássico e positivista (Mir e Watson, 2001). Nesta mesma ordem de ideias, refuta-se qualquer inferência que assuma a existência de uma regularidade universal com base em regularidades causais observadas. Em consequência, os fenómenos ligados ao comportamento humano não podem ser elucidados recorrendo a leis universais (Morris, 2006), pelo preciso facto desses mecanismos e eventos poderem existir independentemente do conhecimento que os indivíduos têm deles (Tsoukas, 1989). É necessário ultrapassar a superficialidade da experiência sensível, penetrar nos mecanismos que explicam a ocorrência e a manifestação dos fenómenos sociais, para desta forma ganhar acesso ao carácter ontológico da realidade e explicar o comportamento humano. Logo, o investigador defende o vector da explicação como propósito central da ciência, mas este não manifesta qualquer tipo de dogmatismo para com a regularidade dos fenómenos e, portanto, a generalização é limitada. Aceita-se, portanto, muitos dos elementos da posição positivista e da posição construtivista de forma a produzir conhecimento científico (Hunt 1990; Wynn e Williams, 2012). Em termos epistemológicos, deduz-se que o que pode ser conhecido está directa e indirectamente relacionado com os factos observados; o conhecimento da realidade e consequentemente a sua validade é de natureza objectiva e subjectiva e é sobre esta que aquele pode justificar-se.

Se o mundo é exterior e objectivo, se a sua natureza é indeterminada, embora seja passível de ser progressivamente explicada através dos seus intervenientes, o investigador pode “olhar” para os factos empíricos a partir de um corpo de conhecimentos prévio, mas sempre mediado pelos entendimentos que os actores dão concretamente a esse mundo. É mesmo possível que a teoria disponível seja tudo menos um corpo de conhecimentos perfeitamente consolidado (Miles e Huberman, 1994). Com efeito, o conhecimento *a priori* é sempre situacional, falível, estabelecido no espaço e no tempo, onde se relacionam agentes, disposições contingenciais e condições estruturais (Tsoukas, 1989; Reed, 2005). Ora, como o investigador almeja, sobretudo nesta posição,

uma postura crítica sobre a ciência, distingue como prioridade o progressivo poder explicativo de uma teoria. Testar uma teoria vai, portanto, para além da simples avaliação das suas implicações preditivas (Miller e Tsang, 2010). A essência da explicação, núcleo de toda a crítica, está de facto no refinamento progressivo de hipóteses explicativas originárias da experiência humana, sobre os mecanismos que procuram justificar os fenómenos observados. Segue-se que o *raciocínio* predominante neste paradigma é a retrodução (Wynn e Williams, 2012). Esta forma de raciocínio permite ao investigador assumir hipóteses transitórias para a explicação dos fenómenos, que traduzem possibilidades de correspondência com o “real”, porém sempre sujeitas a um teste empírico. Isto significa que existem fenómenos objectivos que podem ser observados, mas o que fundamenta cada um deles precisa de explorado⁵. Com efeito, só é exequível ir para além do imediato, se esta incursão prosseguir na identificação das relações explicativas que dão lugar ao domínio empírico, através da correcta análise e contextualização dos fenómenos observados (Miller e Tsang, 2010). Ora, nestas circunstâncias, os sistemas teóricos não são susceptíveis de verificação, mas sim de falsificação (Gephart, 2004) ou de corroboração (Wynn e Williams, 2012). Note-se que a falsificação de uma hipótese transitória não é uma condição necessária e suficiente para rejeitar um sistema teórico (Sobh e Perry, 2005). Dito isto, o conhecimento baseia-se em hipóteses não falsificadas, que são *provavelmente* factos ou leis (Guba e Lincoln, 2005). Portanto, é aceitável o recurso a uma teoria prévia, uma vez que esta constitui *uma* perspectiva de *uma* determinada realidade objectiva (Miles e Huberman, 1994; Sobh e Perry, 2005), embora sempre complementada pelos valores, pelas experiências e pelas estruturas sociais existentes (Mutch, 1999; Wynn e Williams, 2012). Ao introduzir estas considerações axiomáticas, este paradigma insiste, em suma, numa forma menos radical e mecânica de perspectivar a ciência, embora indubitavelmente crítica.

Relativamente à *estratégia de investigação*, e no sentido da coerência, o investigador rejeita as metodologias puramente positivistas. Contesta-se, nesta posição, a possibilidade do investigador observar e manipular de forma afastada a explicação do mundo social. Ao contrário do positivismo, o investigador segue preferencialmente uma abordagem científica ideográfica (Tsoukas, 1989); isto é, a busca das singularidades que caracterizam os fenómenos observados e, portanto, sem os propósitos da generalização (Lessard-Hebert *et al.*, 1990; Dooley, 2001; Bisman, 2010). Logo, a estratégia de investigação aproxima-se dos estudos de caso (Wynn e William, 2012) e das metodologias ligadas à *Grounded Theory* (Strauss e Corbin, 1990; Partington, 2000; Morris 2006), embora dadas as exigências ontológicas este paradigma seja altamente pluralista, aceitando inclusive a etnografia e a investigação-acção (Miller e Tsang, 2010). Com efeito, como o objectivo é explorar e avaliar as regularidades contingenciais que emergem dos dados e que podem traduzir-se progressivamente em

teoria, procura-se atingi-lo com o realismo científico sempre presente; questiona de forma sistemática a veracidade de todo e qualquer argumento científico criado, sem cair necessariamente no niilismo (isto é, qualquer dúvida sobre uma proposição implicaria a sua rejeição). Fica evidente o distanciamento deste paradigma do empirismo; a recusa por aceitar a tese de que a verdadeira explicação da realidade exterior não é problemática. Também se distancia do construtivismo pelo seu potencial crítico. Mais, distancia-se deste, não pela hermenêutica, que aceita como ferramenta de interpretação dos textos, mas porque este defende a perspectiva de que a realidade social é redutível à linguagem (Wikgren, 2005). Para o pós-positivismo, é mais razoável admitir a impossibilidade do conhecimento absolutamente correcto, universal e definitivo, e simultaneamente assumir como certeza a evolução e robustez das teorias (realismo convergente). Em geral, as alternativas metodológicas utilizadas podem ser replicadas; no entanto, os resultados mantêm-se como provavelmente verdadeiros (Guba e Lincoln, 1994), porque procura-se essencialmente a profundidade objectiva e a relevância dos mecanismos que explicam de forma singular os fenómenos observados (Sobh e Perry, 2005).

Relativamente às *técnicas e procedimentos de abordagem* sugere-se que o investigador dê preferência às opções de natureza qualitativa e/ou quantitativa. Assim sendo, alguns autores dão preferência às abordagens qualitativas, de forma a recolher os dados nas situações concretas, onde os significados podem ser atribuídos às acções e onde é possível introduzir um elemento de descoberta permanente (e.g., Guba e Lincoln, 1994; Sobh e Perry, 2005; Morris, 2006). Este é o momento em que a retrodução faz emergir um contexto propício ao teste das hipóteses, pela profundidade objectiva conseguida no terreno (Miller e Tsang, 2010). Outros, pelo contrário, suportam a perspectiva de que após uma abordagem qualitativa, deve seguir-se uma abordagem quantitativa, porque enquanto a primeira permite desenvolver e aperfeiçoar um modelo sobre a explicação dos fenómenos, a segunda numa lógica hipotético-dedutiva permite avaliar as hipóteses apuradas (e.g., Bisman, 2010). Neste sentido, alguns autores sugerem a triangulação de métodos, de forma a ter acesso à natureza complexa e contingencial dos fenómenos (Sobh e Perry 2005), o que permite ao investigador maior abertura para novas perspectivas de justificação da realidade (Cox e Hassard, 2005), fazendo emergir explicações rivais para um mesmo fenómeno, que posteriormente ficam sujeitas a métodos de análise correlacional (Wynn e Williams, 2012; Miller e Tsang, 2010).

Conclusões

Fica patente nesta discussão que o estudo da actividade científica em ciências de gestão não pode permanecer imune à filosofia. Esta, alicerçada sobre a noção de “paradigma”, constitui parte indissociável dos processos de in-

investigação. Com efeito, parece indiscutível que as questões de natureza ontológica reivindicam um lugar de destaque no sistema de crenças que acompanha qualquer estudo. Na senda de alguns autores (e.g., Guba e Lincoln, 2005; Fleetwood, 2005; Bhaskar, 2008) as questões ontológicas são de facto críticas e entrelaçam de forma holística com o domínio epistemológico e o referencial metodológico escolhido. A título de exemplo, se aquilo que o investigador defende em termos ontológicos numa investigação é uma realidade co-construída pelos intervenientes e, portanto, o mundo está apenas acessível por meio da experiência humana, então o investigador segue como princípio da sua acção a *Verstehen*, isto é, uma relação empática com os actores, o que implica uma epistemologia de natureza interpretativa e, portanto, considera em termos metodológicos fundamentalmente a observação participante. Da mesma forma, o facto de o investigador optar por uma observação participante implica aceitar uma ontologia de natureza construtivista.

Da distinção entre as diferentes posições paradigmáticas manifestam-se igualmente uma ligação intrínseca entre as dimensões analisadas e os valores. Os estudos sociológicos sobre a ciência têm demonstrado recorrentemente o esgotamento do princípio que proclama um método científico universal, cimentado na neutralidade axiológica (como advoga o positivismo). Segue-se que a ciência não é avaliada por referência a um único eixo de natureza axiológica; existem várias finalidades e múltiplos valores referentes a esses fins (Echeverría, 2003). Por um lado, a posição paradigmática é em parte tributária dos valores do investigador (Guba e Lincoln, 2005; Saunders *et al.*, 2009). Por outro lado, sofre influência de um conjunto alargado de *stakeholders* envolvidos na actividade científica (Astley, 1985; Easterby-Smith *et al.*, 1991). Importa realçar neste caso a naturalidade com que surgem núcleos de adesão a determinadas opções ontológicas e epistemológicas, quando o assunto é a questão paradigmática. Assim sendo, este pluralismo axiológico funciona no sentido da minimização da indeterminação relativa à posição a seguir, bem como no sentido da demarcação dos critérios valorativos internos que caracterizam cada paradigma. Nesse sentido, é concordante com o princípio da coerência, naquilo que alguns autores referem como uma justificação epistémica de natureza social (e.g., Fumerton, 2002). Não é por acaso que tem sido transversal na literatura em investigação em ciências humanas, um cuidado por demonstrar claramente a ligação entre a axiologia e as opções metodológicas (e.g., Miles e Huberman, 1994; Bryman e Bell 2003; Guba e Lincoln 2005; Saunders *et al.* 2009). Assim, à semelhança do que afirmam Guba e Lincoln (2005), conclui-se que as questões axiológicas inter-relacionam-se com as fontes filosóficas inerentes a cada paradigma.

Dito isto, segue-se a ausência de uma universalidade de perspectivas ao fazer investigação. Com efeito, cada paradigma constituir uma meta-teoria (Weber, 2004) e, como tal, a estrutura interna de cada um dificulta a explicitação de

uma referência neutra e objectiva exterior que autorize uma escolha racional entre as opções (Hunt, 1993; Sobh e Perry, 2005). Alguns dos pressupostos axiomáticos evidenciam claramente alguns pontos de conflito quando os paradigmas são sobrepostos; quer dizer, em termos globais parece razoável admitir, em linha com alguns autores, o facto de os paradigmas serem incomensuráveis (e.g., Kuhn, 1970; Guba e Lincoln, 2005). Como facilmente se depreende (veja-se o quadro 1 para uma síntese integradora), esta ausência de uma linguagem comum tem suscitado inúmeros debates no domínio da metodologia da actividade científica e, portanto, o interesse pelo assunto é recorrente, protegido pelas reflexões em torno dos propósitos da ciência, em particular das ciências humanas. No essencial, o que este eterno debate faz emergir é a acesa e aprofundada controvérsia entre objectivismo e subjectivismo (e.g., Meckler e Baillie, 2003; Lounsbury, 2003; Nonaka e Peltokorpi, 2006). No entanto, embora possa ser admitida que esta problemática é perfeitamente inútil em termos práticos (e.g., Easterby-Smith *et al.*, 1995; Patton, 2002), existe igualmente quem atribua grande relevância ao princípio geral do pluralismo paradigmático em ciências de gestão (e.g., Hunt, 1994; Lounsbury 2003; Guba e Lincoln, 2005). A crescente abertura e discussão a novos paradigmas científicos comprovam esta tendência, como por exemplo, a posição crítica, a posição participativa (e.g., Guba e Lincoln 2005) e a posição pragmática (e.g., Kilduff e Mehra, 1997; Onwuegbuzie *et al.*, 2009; Saunders *et al.*, 2009). Logo, não é plausível admitir que a problemática ligada à incomensurabilidade coloque entraves ao estudo dos fenómenos em contexto organizacional.

Quadro 1: Principais Características das Posições Paradigmáticas.

Paradigmas	Referencial Axiomático
Ontologia: considerações sobre aquilo que existe (essência das coisas)	
Positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · Objectivismo: os fenómenos sociais determinam aquilo que pode ser conhecimento. · Realismo: existem objectos reais independentes da experiência humana. · Realismo ingénuo: todas as propriedades da experiência sensível pertencem às coisas exteriores.
Construtivismo	<ul style="list-style-type: none"> · Subjectivismo: os fenómenos sociais são uma projecção e construção dos indivíduos. · Idealismo: os fenómenos sociais não são independentes da experiência humana.⁶ · Todas as propriedades da experiência sensível são realidades construídas e específicas do(s) sujeito(s).
Pós-positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · Objectivismo/subjectivismo: os fenómenos sociais com os seus participantes e no seu contexto. · Realismo: existem objectos reais independentes da experiência humana. · Realismo crítico: nem todas as propriedades exteriores ao indivíduo estão directamente acessíveis.
Epistemologia: considerações sobre aquilo que pode ser conhecido e sobre aquilo que é aceite como válido	
Positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · A obtenção do conhecimento não é problemática. Autoridade naquilo que é imediatamente observável. · Os resultados são verdadeiros em correspondência com a objectividade. Aceite o empírico e o objectivo.

Paradigmas	Referencial Axiomático
Construtivismo	<ul style="list-style-type: none"> · O subjectivo. Natureza interpretativa do conhecimento. Conhecimento é o produto de práticas sociais. · Os resultados são verdadeiros mas circunscritos. O que é acessível e aceite é a interpretação.
Pós-positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · O objectivo e o subjectivo. Realismo convergente. · Os resultados são provavelmente verdadeiros. Princípio da falibilidade. Objectividade como ideal.
Axiologia: considerações gerais sobre valores	
Positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · A realidade exterior ao indivíduo é fonte original do conhecimento. Isento de juízos de valor.
Construtivismo	<ul style="list-style-type: none"> · Sujeito a juízos de valor. Todos são participantes na co-criação.
Pós-positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · O conhecimento do mundo como prioridade. Rejeição dos juízos de valor. Postura crítica.

Fonte: Elaboração própria com base em Hessen (1987), Easterby-Smith (1991), Guba e Lincoln (1994, 2005) e Sobh e Perry (2005).

A propósito da defesa do pluralismo paradigmático, em nada pretende sugerir-se um deslocamento para uma posição pós-modernista, principalmente quando a discussão se centra na sua variante mais céptica (Kilduff e Mehra, 1997), a avaliar pelo recente confronto entre o modernismo e o pós-modernismo (e.g., Cooper e Burrell, 1988; Ashley, 1991; Reed, 2005). Embora seja difícil caracterizar este movimento nas ciências sociais e humanas dados os distintos significados e tendências (Alvesson, 1995; Bryman e Bell, 2003), destaca-se em particular um questionamento dos padrões científicos do modernismo e, em consequência, uma forte crítica à capacidade do investigador produzir conhecimento. Na sua ala mais céptica, o pós-modernismo chega mesmo a negar a possibilidade de uma ciência social (Kilduff e Mehra, 1997). Quando produzido, o conhecimento representa uma entre muitas das leituras possíveis de um fenómeno; quer dizer, todas as interpretações são igualmente válidas. Argumenta-se que todos os sistemas possuem pela sua natureza intrínseca uma total independência do controlo humano (Cooper e Burrell 1988). Como nenhum método consegue proporcionar a verdade incontestável, é facilmente autorizada qualquer instrução de suspeita perante qualquer alternativa (Guba e Lincoln 2005). Portanto, a ciência passa a ser perspectivada como uma construção, alicerçada numa retórica própria (Alvesson, 1995).

Inspirado em parte pelo construtivismo radical, o pós-modernismo tende muitas vezes a extremar as suas posições epistemológicas de tal forma que no seu isolamento anti-realista dirige-se para um cepticismo absoluto relativamente à verdade científica. Admitida a impossibilidade de gerar a verdade, aliena o indivíduo, torna o conhecimento ambíguo, incerto, fluido e subalterno à linguagem. À luz das principais críticas a esta posição (e.g., Alvesson, 1995; Reed, 2005), se é aceitável a indeterminação dos significados, também sofre sérios riscos qualquer resultado de uma investigação, seja ela empírica ou teórica. Como subscrevem Bryman e Bell (2003:528), «no final,

o que o pós-modernismo nos deixa é uma sensação de fortes incertezas». Logo, a racionalidade perde credibilidade. Aliás, é no próprio distanciamento declarado perante o positivismo, na evidência do progressivo fraccionamento das várias posições paradigmáticas, que esta posição joga em defesa do relativismo radical.

É evidente que a actividade científica assim definida é injustificável em termos epistémicos. Com efeito, o pluralismo paradigmático tem vindo a manifestar de forma muito clara várias alternativas para inquirir o mundo. Quer dizer, é preciso preservar a própria lógica constitutiva que a noção de paradigma inscreve para o estudo dos fenómenos. Em todo o caso, e à semelhança do que afirmam Kilduff e Mehra (1997:475), «nós não temos a certeza do que pode ser feito em relação a esta guerra não declarada», entre as diversas posições paradigmáticas. Para além disso, subscreve Gephart (1996), o pós-modernismo tem progressivamente reconhecido que a racionalidade não pode ser abandonada; pelo contrário, deve ser integrada com outras faculdades humanas, como a paixão, a intuição e a esperança. Logo, e seguindo Guba e Lincoln (2005), é possível objectar que na actualidade a investigação goza de um contexto privilegiado, uma era de emancipação fértil em termos de controvérsias, de tendências, de significados díspares e de acesos debates. Surge assim um contexto que não implica necessariamente um deslocamento para um solipsismo epistemológico, isto é, o isolamento perante a possibilidade do conhecimento exterior ao indivíduo e, portanto, a inexorável autoridade do sujeito pensante. Com efeito, este potencial de emancipação reconhece o papel das comunidades científicas e os programas de investigação a elas associados, no desenvolvimento da ciência (veja-se o quadro 2 para alguns desses estudos em ciências de gestão). De algum modo, a justificação epistémica interna a cada posição paradigmática está inexoravelmente inserida nas crenças assumidas pela comunidade científica respectiva. Não é por acaso que, embora não exista uma resposta absoluta para o permanente confronto paradigmático, nem por isso tem sido aligeirada a discussão no cerne de cada posição (e.g., Tsoukas, 1989; Miles e Huberman, 1994; Klein e Myers, 1999; Guba e Lincoln, 1994; 2005). Quer dizer, nesta suposta guerra não declarada é indubitável a evidência de uma manifesta inquietação para com os critérios de qualidade do trabalho científico, independentemente da posição paradigmática assumida. Logo, em sintonia com Kuukkamen (2007), a justificação epistémica é uma prática corrente da actividade científica. Tudo leva a concluir que o pluralismo paradigmático nas ciências de gestão está para ficar, o que remete inevitavelmente a discussão para a avaliação, com alguma dose de racionalidade à mistura, das várias opções a incluir de forma coerente numa investigação.

Quadro 2: Alternativas Paradigmáticas e Tendências Metodológicas.

Paradigmas	Tendências Metodológicas	Exemplos de Estudos Empíricos
Positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · Estudos experimentais · Métodos quantitativos · Teste de hipóteses (verificação e confirmação) · Hipotético-dedutivo. 	Jensen (2010) (Conhecimento Organizacional) Lau-Gesk e Meyers-Levy (2009) (Consumo) Pisano (1994) (Aprendizagem Organizacional) Suh e Lee (2005) (Comportamento do Consumidor)
Construtivismo	<ul style="list-style-type: none"> · Métodos qualitativos · Hermenêutica e dialéctica · Observação participante e entrevistas em profundidade · Indução. 	Bussen e Myers (1997) (Tecnologias de Informação) Edmondson (2002) (Aprendizagem Organizacional) Falkenberg (2007) (Mudança Organizacional) Isabella (1990) (Mudança Organizacional) Patriotta (2003) (Conhecimento Organizacional)
Pós-positivismo	<ul style="list-style-type: none"> · Métodos qualitativos. Métodos quantitativos · Hipóteses não falsificáveis ou corroboração · Pluralismo crítico (triangulação) · Retrodução. 	Farinha e Lopes (2012) (Estratégia) Hoon (2007) (Estratégia) Nobel e Birkinshaw (1998) (Estratégia) Vafeas (2010) (Marketing) Volkoff et al. (2007) (Mudança Organizacional)

Um exemplo que reproduz este debate em torno da questão da pluralidade encontra-se na tentativa da reconciliação entre a tradição qualitativa e a tradição quantitativa. Pois bem, têm sido cada vez mais visíveis os argumentos a rejeitarem uma perspectiva dicotómica para este aparente dilema; quer dizer, explorar e polarizar as abordagens qualitativas e as quantitativas não é razoável num processo de investigação (Miles e Huberman, 1994; Patton, 2002; Creswell, 2003; Onwuegbuzie *et al.*, 2009). Como facilmente se deduz, ao contrário da aparente oposição, ambas fazem parte de um contínuo de escolhas metodológicas e, nesse sentido, não são mutuamente exclusivas, nem tão pouco hierarquizáveis. A consideração a precisar neste domínio está mais próxima de uma configuração temporal e clara destas duas opções, com base nos pressupostos, nos objectivos globais da investigação e nos procedimentos associados. Logo, as escolhas neste domínio demonstram para cada paradigma tendências e não certezas absolutas (veja-se o quadro 2).

Face ao problema da incomensurabilidade, perante a crescente pluralidade de posições paradigmáticas, cada uma com o seu próprio referencial axiomático, e atestada a evidência da progressiva preocupação para com a qualidade científica do referencial que acompanha cada uma das posições, torna-se plausível admitir a proposta inicialmente levantada. De facto, e à semelhança do que testemunha Kuukkanen (2007), a insistente focalização epistemológica no princípio da coerência por parte das diferentes comunidades científicas na procura da verdade, explica o crescente pluralismo paradigmático que tem sido observado na evolução da ciência. Alguns autores são de opinião que a questão mais crítica neste momento face ao pluralismo paradigmático não

é, portanto, a integração pura e simples, mas a atenção que deve ser dada à possibilidade de cada posição consentir uma melhor clarificação das teorias científicas (e.g., Hunt, 1990; Peter, 1992). E esta possibilidade, ao “colocar entre parêntesis” a problemática da incomensurabilidade, encontra no princípio da coerência um pretexto para a inclusão de alguma dose de racionalidade na estruturação dos processos de investigação. Ao contrário de perspectivar o exercício da actividade científica de forma arbitrária, importa expor a ausência de uma autoridade exclusiva em termos paradigmáticos, rejeitar o monismo axiológico e, portanto, propor ao investigador um esforço para com uma estruturação coerente do seu posicionamento na sua prática científica.

Notas

¹ Na teoria do conhecimento tem sido vigorosa a controvérsia entre o coerentismo e o fundacionismo. No primeiro caso, a justificação epistémica de uma crença deriva do sistema de crenças onde está incluída. No segundo caso, defende-se a existência de determinadas crenças que são auto-justificáveis, sendo todas as outras, inferências daquelas. Alguns autores lembram que estas teorias da justificação podem ser cruzadas, embora o princípio da coerência seja essencial para elevar o valor epistémico do sistema de crenças existente (e.g., Fumerton, 2002). Nesse sentido, pode argumentar-se que a dimensão ontológica possui o estatuto básico (fundacionismo) e que as restantes asserções inferidas reivindicam a verdade apenas quando justificáveis no sistema onde estão integradas (coerentismo).

² A realidade exterior é uma expressão sugerida por Gasset (1993) e diz respeito a tudo aquilo que não se relaciona com o pensamento, com a mente do sujeito. É possível uma categorização, ainda que forçada, desta realidade. Fleetwood (2005) sugere na sua composição as entidades materiais (e.g., montanhas, terra, lua, ar), as entidades ou artefactos humanos (e.g., carros, livros) e as entidades ou estruturas sociais (e.g., desemprego, organização, consumo, inflação). Estas últimas, ao contrário das restantes, embora dependam da actividade humana, não têm materialidade.

³ O construtivismo radical é oriundo da Psicologia. O construtivismo social surge no campo da sociologia. Ambos constituem tendências da sociologia do conhecimento científico, uma disciplina onde o conhecimento de natureza científica é analisado como formação social. A corrente menos radical do construtivismo admite uma realidade exterior independente do sujeito, mas considera um território completamente inacessível. Esta forma de construtivismo não adere ao anti-realismo, mas também não subscreve completamente os pressupostos do realismo crítico.

⁴ Caso se mantenha a categorização proposta na nota (2) deve adicionar-se ainda as entidades discursivas, produto dos sujeitos (e.g., linguagem, discurs-

so, teorias, representações, explicações, modelos). Daí a tese construtivista de que o conhecimento é uma construção eminentemente social, que na sua forma mais radical defende um anti-realismo ontológico.

⁵ De facto, as inferências indutivas e dedutivas misturam-se de tal maneira que torna-se difícil afirmar onde elas predominam.

⁶ Ligar o construtivismo com o idealismo não é unânime entre os autores. Por exemplo, Mir e Watson (2000) referem que este paradigma aproxima-se do realismo em termos ontológicos. Porém, mantém-se aqui a perspectiva de Fleetwood (2005) que defende o facto do construtivismo social exagerar nas potencialidades das actividades ligadas ao pensamento e à linguagem, ao ponto de ser difícil não o definir como um exemplo de idealismo subjectivo.

Referências

- Alvesson, M. (1995) The Meaning and Meaninglessness of Postmodernism: Some Ironic Remarks, *Organization Studies*, Vol. 16(6), pp. 1047-75.
- Andler, D., Fagot-Largeault, A. e Saint-Sernin, B. (2002) *Filosofia da Ciência*, Vol. I e II, RJ: Atlântica Editora.
- Anderson, P. (1983) Marketing, Scientific Progress, and Scientific Method, *Journal of Marketing*, Vol. 47, pp. 18-31.
- Ashley, D. (1991) Introduction: Postmodernism and the Social Science, *The Social Science Journal*, Vol. 28(3), pp. 279-87.
- Astley, W. G. (1985) Administrative Science as Socially Constructed Truth, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 30, pp. 497-13.
- Bachelard, G. (2006) *A Epistemologia*, Lisboa: Edições 70.
- Berger, P. e Luckmann (2010) *A Construção Social da Realidade [1966]*, 3ª Ed., Lisboa: Dinalivro.
- Bhaskar, R. (2008) *A Realist Theory of Science, [1975]*, 3ª ed. Verso: London.
- Bisman, J. (2010) Postpositivism and Accounting Research: A (Personal) Primer on Critical Realism, *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, Vol. 4(4), pp. 3-25.
- Bryman, A. e Bell, E. (2003) *Business Research Methods*, Oxford: Oxford University Press.
- Bussen, W. e Myers, M. (1997) Executive Information System Failure: a New Zealand Case Study, *Journal of Information Technology*, Vol. 12, pp. 145-53.
- Cooper, R. e Burrell, G. (1988) Modernism, Postmodernism and Organizational Analysis: An Introduction, *Organization Studies*, Vol. 9(1), pp. 91-12.
- Cox, J. e Hassard (2005) Triangulation in Organizational Research: A Re-Presentation, *Organization*, Vol. 12(1), pp. 109-33.

- Creswell, J. (2003) *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches*, 2^o Ed., London: SAGE Publications.
- Dobson, P. (2001) The Philosophy of Critical Realism – An Opportunity for Information Systems Research, *Informational Systems Frontiers*, Vol. 3(2), pp. 199–10.
- Dooley, D. (2001) *Social Research Methods*, New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Dubé, L. e Paré, G. (2003) Rigor in Information Systems Positivist Case Research: Current Practices, Trends, and Recommendations, *MIS Quarterly*, Vol. 27(4), pp. 597–35.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R. e Lowe, A. (1991) *Management Research – An Introduction*, London: SAGE Publications.
- Echeverría, J. (2003) *Introdução à Metodologia da Ciência*, Coimbra: Ed. Almedina.
- Edmondson, A. (2002) The Local and Variegated Nature of Learning in Organizations: A Group-Level Perspective, *Organization Science*, Vol. 13(2), pp. 128–46.
- Fleetwood, S. (2005) Ontology in Organization and Management Studies: a Critical Realist Perspective, *Organization*, Vol. 12(2), pp. 197–22.
- Farinha, N. e Lopes, A. (2012) Gestão Estratégica no Hospital Público: Dinâmicas de Estruturação do Conhecimento Especializado, *Portuguese Journal of Accounting and Management*, Vol. 12, pp.63–97.
- Flick, U. (2002) *Métodos Qualitativos na Investigação Científica*, Lisboa: Monitor – Projectos e Edições.
- Fumerton, R. (2002) Theories of Justification, in Moser, P., (Ed.) *The Oxford Handbook of Epistemology*, pp. 204–33, New York: Oxford University Press.
- Gephart, R. (1996) Postmodernism and the Future History of Management: Comments on History as Science, *Journal of Management History*, Vol. 2(3), pp. 90–96.
- Gephart, R. (2004) Qualitative Research and the Academy of Management Journal, *Academy of Management Journal*, Vol. 47(4), pp. 454–62.
- Gioia, D. e Pitre, E. (1990) Multiparadigm Perspectives on Theory Building, *Academy of Management Review*, Vol. 15(4), pp. 584–02.
- Gioia, D. (2003) Give It Up! Reflections on the Interpreted Word (A Commentary on Meckler and Baillie), *Journal of Management Inquiry*, Vol. 12(3), pp. 285–92.
- Gribbins, R. e Hunt, S. (1978) Is Management a Science?, *The Academy of Management Review*, Vol. 3, pp. 139–44.
- Guba, E. e Lincoln, Y. (1994) Competing Paradigms in Qualitative Research, In Denzin, N., Lincoln, Y. (Eds.), *Handbook of Qualitative Research*, Great Britain: SAGE Publications.

- Guba, E. e Lincoln, Y. (2005) Paradigmatic Controversies, Contradictions, and Emerging Confluences, In Denzin, N., Lincoln, Y. (Eds.) *The Sage Handbook of Qualitative Research*, 3ª ed., Great Britain: SAGE Publications.
- Heinemann, F. (2008) *A Filosofia do Século XX*, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Hessen, J. (1987) *Teoria do Conhecimento*, Coimbra: Ed. Arménio Amado.
- Hoon, C. (2007) Committees as Strategic Practice: The Role of Strategic Conversation in a Public Administration, *Human Relations*, Vol. 60(6), pp. 921-52.
- Hottois, G. (2002) *História da Filosofia: da Renascença à Pós-Modernidade*, Lisboa: Instituto Piaget.
- Hunt, S. (1990) Truth in Marketing Theory and Research, *Journal of Marketing*, Vol. 54(3), pp. 1-15.
- Hunt, S. (1992) For Reason and Realism in Marketing, *Journal of Marketing*, Vol. 56(2), pp. 89-02.
- Hunt, S. (1993) Objectivity in Marketing Theory and Research, *Journal of Marketing*, Vol. 57(2), pp. 76-91.
- Hunt, S. (1994) On Rethinking Marketing: Our Discipline, Our Practice, Our Methods, *Journal of Marketing*, Vol. 28(3), pp. 13-25.
- Hunt, S. (2005) For Truth and Realism in Management Research, *Journal of Management Inquiry*, Vol. 14(2), pp. 127-38.
- Isabella, L. (1990) Evolving Interpretations as a Change Unfolds: How Managers Construe Key Organizational Events, *Academy of Management Journal*, Vol. 33(1), pp. 7-41.
- Jensen, K. (2010) Relational Effects on Knowledge Integration: The Differential Effects on Search and Transfer, *Knowledge Management Research & Practice*, Vol. 8, pp. 146-60.
- Kilduff, M. e Mehra, A. (1997) Postmodernism and Organizational Research, *The Academy of Management Review*, Vol. 22(2), pp. 453-81.
- Klein, H. e Myers, M. (1999) A Set of Principles for Conducting and Evaluating Interpretative Field Studies in Information Systems, *MIS Quarterly*, Vol. 23(1), pp. 67-99.
- Kuhn, T. (1970) *The Structure of Scientific Revolutions*, Chicago: The University of Chicago.
- Kuukkanen, J. (2007) Kuhn, the Correspondence Theory of Truth and Coherentist Epistemology, *Studies in History and Philosophy of Science*, Vol. 38, pp. 555-66.
- Le Moigne, J. (1995) *O Construtivismo das Epistemologias*, Vol. II, Lisboa: Instituto Piaget.
- Kwan, K. e Tsang, E. (2001) Realism and Constructivism in Strategy Re-

search: A Critical Realist Response to Mir and Watson, *Strategic Management Journal*, Vol. 22, pp. 1163–68.

- Lau-Gesk, L. e Meyers-Levy, J. (2009) Emotional Persuasion: When the Valence versus the Resource Demands of Emotions Influence Consumers' Attitudes, *Journal of Consumer Research*, Vol. 36, pp. 585–99.
- Lessard-Hébert, M., Goyette, G. e Boutin, G. (1990) *Investigação Qualitativa: Fundamentos e Práticas*, Lisboa: Ed. Instituto Piaget.
- Lévy-Leblond, J. (2002) *Conceitos Contrários – O el Oficio de Científico*, Barcelona: Tusquets Editores.
- Lounsbury, M. (2003) The Death of Organizational Science, *Journal of Management Inquiry*, Vol. 12(3), p. 293–98.
- Meckler, M. e Baillie, J. (2003) The Truth about Social Construction in Administrative Science, *Journal of Management Inquiry*, Vol. (12(3), pp. 273–84.
- Miles, M. e Huberman, A. (1994) *Qualitative Data Analysis*, 2^o Ed., London: SAGE Publications.
- Miller, K. e Tsang, E. (2010) Testing Management Theories: Critical Realist Philosophy and Research Methods, *Strategic Management Journal*, Vol. 32, pp. 139–58.
- Mingers, J. (2004) Paradigm Wars: Ceasefire Announced Who Will Set Up the New Administration?, *Journal of Information Technology*, Vol. 19, pp. 165–71.
- Mingers, J. (2008) Management Knowledge and Knowledge Management: Realism and Forms of Truth, *Knowledge Management Research & Practice*, Vol. 6, pp. 62–76.
- Mir, R. e Watson, A. (2000) Strategic Management and the Philosophy of Science: The Case for a Constructivist Methodology, *Strategic Management Journal*, Vol. 21, pp. 941–53.
- Mir, R. e Watson, A. (2001) Critical Realism and Constructivism in Strategic Research: Toward a Synthesis, *Strategic Management Journal*, Vol. 22, pp. 1169–73.
- Morris, T. (2006) *Social Work Research Methods: Four Alternative Paradigms*, California: SAGE Publications.
- Morrow, R. (1994) *Critical Theory and Methodology*, California: SAGE Publications.
- Moser, P. (2002) *The Oxford Handbook of Epistemology*, New York: Oxford University Press.
- Mutch, A. (1999) Critical Realism, Managers and Information, *British Journal of Management*, Vol. 10, pp. 323–33.
- Nobel, R. e Birkinshaw, J. (1998) Innovations in Multinational Corporations: Control and Communication Patterns in International R&D Operations, *Strategic Management Journal*, Vol. 19, pp. 479–96.

- Nonaka, I. e Peltokorpi, V. (2006) Objectivity and Subjectivity in Knowledge Management: A Review of 20 Top Articles, *Knowledge and Process Management*, Vol. 13(2), pp. 73-82.
- Nonaka I. e Takeuchi, H. (1995) *The Knowledge-Creating Company*, New York, Oxford University Press.
- Onwuegbuzie, A., Johnson, R. e Collins, K. (2009) Call for Mixed Analysis: A Philosophical Framework for Combining Qualitative and Quantitative Approaches, *International Journal of Multiple Research Approaches*, Vol. 3(2), pp. 114-39.
- Orlitzky, M. e Jacobs, D. (1998) A Candid and Modest Proposal: The Brave New World of Objectivism, *The Academy of Management Review*, Vol. 23(4), pp. 656-59.
- Partington, D. (2000) Building Grounded Theories of Management Action, *British Journal of Management*, Vol. 11, pp. 91-02.
- Patriotta, G. (2003) *Organizational Knowledge in the Making: How Firms Create, Use, and Institutionalize Knowledge*, New York, Oxford University Press.
- Patton, M. (2002) *Qualitative Research & Evaluation Methods*, 3ª ed., USA: SAGE Publications.
- Peter, J. (1992) Realism or Relativism for Marketing Theory and Research: A Comment on Hunt's "Scientific Realism", *Journal of Marketing*, Vol. 56, pp. 72-79.
- Peter, J. e Olson, J. (1983) Is Science Marketing?, *Journal of Marketing*, Vol. 47, pp. 111-25.
- Pisano, G. (1994) Knowledge, Integration, and the Locus of Learning: An Empirical Analysis of Process Development, *Strategic Management Journal*, Vol. 15, pp. 85-00.
- Popper, K. (1972) *A Lógica da Pesquisa Científica*, 2ª ed., São Paulo: Editora Cultrix.
- Reed, M. (2005) Reflections on the 'Realist Turn' in Organization and Management Studies, *Journal of Management Studies*, Vol. 42(8), pp. 1621- 44.
- Russ, J. (2000) *Dicionário de Filosofia*, Lisboa: Didáctica Editora.
- Sanders, P. (1982) Phenomenology: A New Way of Viewing Organizational Research, *The Academy of Management Review*, Vol. 7(3), pp. 353-60.
- Saunders, M., Lewis, P. e Thornhill, A. (2009) *Research Methods for Business Students*, 9ª ed., England: Prentice Hall.
- Sobh, R. e Perry, C. (2005) Research Design and Data Analysis in Realism Research, *European Journal of Marketing*, Vol. 40(11-12), pp. 1194-09.
- Stensaker, I. e Falkenberg, J. (2007) Making Sense of Different Responses to Corporate Change, *Human Relations*, Vol. 60(1), pp. 137-77.

- Strauss, A. e Corbin, J. (1990) *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, USA: SAGE Publications.
- Suh, K. e Lee, Y. (2005) The Effects of Virtual Reality on Consumer Learning: An Empirical Investigation, *MIS Quarterly*, Vol. 29(4), pp. 673-97.
- Tsang, E. e Kwan, K. (1999) Replication and Theory Development in Organizational Science: a Critical Realist Perspective, *The Academy of Management of Management Review*, Vol. 24(4), pp. 759-80.
- Tsoukas, H. (1989) The Validity of Idiographic Research Explanations, *The Academy of Management Review*, Vol. 4(4), pp. 551-61.
- Vafeas, M. (2010) Boundary Spanner Turnover in Professional Services: Exploring the Outcomes of Client Retention Strategies, *Journal of Marketing Management*, Vol. 26(9-10), pp. 901-20.
- Volkoff, O., Strong, D. e Elmes, M. (2007) Technological Embeddedness and Organizational Change, *Organization Science*, Vol. 18(5), pp. 832-48.
- Weber, R. (2004) The Rhetoric of Positivism Versus Interpretivism: a Personal View, *MIS Quarterly*, Vol. 28(1), pp. iii-xii.
- Wikgren, M. (2005) Critical Realism as a Philosophy and Social Theory in Information Science?, *Journal of Documentation*, Vol. 61(1), pp. 11-22.
- Wynn, Jr. D. e Williams, C. (2012) Principles for Conducting Critical Realist Case Study Research in Information Systems, *MIS Quarterly*, Vol. 36(3), pp. 787-10.
- Yin, R. (2003) *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*, Brasil: Bookman.
- Zinkhan, G. e Hirschheim, R. (1992) Truth in Marketing Theory and Research: An Alternative Perspective, *Journal of Marketing*, Vol. 56, pp. 80-88.

O efeito moderador das práticas de Gestão de Recursos Humanos na criação de valor do capital humano: uma análise exploratória através da heurística das opções reais

Nélia Cristina Lopes Filipe

Centro de Investigação para a Sustentabilidade (CIGS)
Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico de Leiria
nelia.filipe@ipleiria.pt

Natália Maria Prudêncio Rafael Canadas

Centro de Investigação para a Sustentabilidade (CIGS)
Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Instituto Politécnico de Leiria
natalia.canadas@ipleiria.pt

Recebido a 7 de julho de 2011; Aceite a 21 de setembro de 2012

Resumo

Com o presente artigo, pretende-se efetuar uma análise exploratória do efeito das opções de capital humano (práticas de GRH) sobre o capital humano, recorrendo à teoria das opções reais aplicada a ativos reais. O capital humano, principal fonte de vantagens competitivas sustentáveis para as organizações, que tradicionalmente tem sido definido como os conhecimentos, as experiências e as competências dos trabalhadores, é concetualizado de uma forma mais ampla, como as atitudes, os comportamentos e os resultados que se conseguem extrair dos recursos humanos, tais como, a satisfação, a confiança, o compromisso e o desempenho. Procurou-se integrar, teórica e empiricamente, estudos que estabelecem relações entre a teoria das opções reais e as práticas de gestão de recursos humanos e pesquisa sobre comportamento organizacional. Para tal, foram utilizados dados recolhidos através de questionário aplicado aos trabalhadores de uma empresa do sector industrial português. Pelo recurso à análise fatorial e à regressão linear múltipla, verificámos a existência de relações positivas e estatisticamente significativas entre a satisfação, a confiança e o compromisso organizacional. Concluímos ainda que, a perceção dos trabalhadores acerca das opções de capital humano, no geral, reforça o efeito da satisfação e confiança sobre o compromisso, aumentando o valor do próprio capital humano.

Palavras-Chave: capital humano, opções reais, opções de capital humano, compromisso, satisfação, confiança

Abstract

With this article, we intend to make an exploratory analysis (case study) about the effect of human capital options (HRM practices) on human capital, using the real options theory applied to real assets. Human capital, the main source of sustainable competitive advantages for organizations, which traditionally has been defined as the knowledge, experience and skills of workers, is defined in a broader sense, as the attitudes, behaviors and results that can be extracted from human resources, such as satisfaction, trust, commitment and performance. We tried to integrate theoretical and empirical studies that establish relations between the real options theory and practices of human resource management and organizational behavior research. To this end, we used data collected through a questionnaire applied to employees of an enterprise of the portuguese industrial sector. By the use of factor analysis and multiple linear regression, we found the existence of positive and statistically significant relationship between satisfaction, trust and organizational commitment. We concluded that the perception of employees about the options of human capital in general, reinforces the effect of satisfaction and trust on commitment, increasing the value of human capital.

Key Words: human capital, real options, human capital options, commitment, satisfaction, trust

1. Introdução

O mundo encontra-se debruçado sobre a crise que atingiu o mercado financeiro e vive-se numa época de instabilidade, que tem vindo a proliferar à gestão dos recursos humanos (GRH) e ao desempenho das empresas. Perante este ambiente de incerteza e turbulência, é crucial proteger e desenvolver os fatores críticos geradores de valor, sendo o capital humano (tradicionalmente definido como as competências, conhecimentos e habilidades dos indivíduos) considerado o ativo estratégico fundamental na criação de vantagens competitivas sustentáveis (Boxall e Purcell, 2003), por ser dificilmente replicável, apropriável ou transacionável (Paauwe e Boselie, 2003).

As práticas de GRH representam um dos mecanismos que as organizações têm ao seu dispor para gerir o seu capital humano e direcionar os seus comportamentos, atitudes e desempenho aos propósitos organizacionais (Hiltrop, 1996). Vários estudos fornecem evidência de que as práticas de GRH influenciam o comportamento e desempenho dos trabalhadores (Rao, 1990; Guzzo e Noonan, 1994; Huselid, 1995; Schmit e Allscheid, 1995; Yeung e Berman, 1997; Huselid *et al.*, 1997; Venkataratnam, 1997) contribuindo, dessa forma, para o sucesso económico da organização (Zornitsky, 1995). Tem-se procurado, também, equacionar a forma como essas práticas de gestão se transformam em melhor desempenho (Becker e Gerhart, 1996), sendo a perspectiva de gestão de elevado compromisso uma das abordagens que tem sido utilizada para esse efeito. Esta abordagem tem no centro da sua análise o impacto das políticas e práticas de GRH sobre as atitudes e comportamentos dos trabalhadores e propõe que a GRH tem uma associação positiva com o desempenho porque as pessoas respondem positivamente às práticas implementadas (Becker *et al.*, 1997; Guest, 1997). Nesse sentido, no nosso estudo, definimos o capital humano não como o conjunto de saberes, competências e talentos dos trabalhadores, mas como os comportamentos, atitudes e resultados positivos que deles se conseguem extrair, representados pela confiança, satisfação, compromisso e desempenho. Tendo como base esta definição, o nosso estudo tem como objetivo efetuar uma análise exploratória sobre o efeito das práticas de GRH na criação de valor do capital humano, ou seja, no aumento da satisfação, da confiança, do compromisso e do desempenho.

Para desenvolver e operacionalizar o modelo que pretendemos testar, recorreremos a literatura da área do comportamento organizacional e introduzimos a abordagem das opções de capital humano proposta por Bhattacharya e Wright (2005), pouco explorada na literatura de GRH. Estes autores, de uma forma heurística, utilizam a abordagem das opções reais “para analisar as incertezas existentes na gestão estratégica dos recursos humanos e a forma como as prá-

ticas de GRH geram capacidades ou “opções” para gerir as incertezas e, dessa, forma, criarem valor para a empresa” (2005: 930). Neste contexto, as práticas de GRH oferecem às organizações opções (opções de capital humano similares às opções reais), que potenciam o aproveitamento de oportunidades no futuro e o desempenho organizacional e deverão ser utilizadas para gerir as incertezas associadas aos trabalhadores (Bhattacharya e Wright, 2005).

Os dados para a realização do estudo empírico foram recolhidos através de questionário dirigido aos trabalhadores de uma empresa do setor industrial e tratados com recurso à análise fatorial e à regressão linear múltipla. Os resultados obtidos permitem concluir que existe uma relação positiva e estatisticamente significativa entre a satisfação, a confiança e o compromisso organizacional e que a perceção que os trabalhadores têm acerca das práticas de GRH (opções de capital humano) que lhes são dirigidas, no geral, reforça a satisfação, a confiança e, conseqüentemente, o compromisso. Concluimos assim que, as opções de capital humano despoletam comportamentos e atitudes positivas nos recursos humanos, aumentando o valor qualitativo do capital humano, pela via da satisfação, confiança e compromisso e, conseqüentemente, contribuem para a redução das incertezas relacionadas com a sua gestão.

O artigo estrutura-se em cinco secções, sendo a introdução a primeira. Na próxima secção, procedemos à revisão da literatura, que sustenta o tema sob investigação e incide sobre a gestão estratégica do capital humano, comportamento organizacional e a heurística das opções reais aplicada ao capital humano. Na secção três, apresentamos o problema em análise, o modelo, as hipóteses a estudar e a metodologia seguida para a preparação e validação dos instrumentos de medida das variáveis incluídas no modelo e dos procedimentos utilizados para testar as hipóteses em estudo. Na secção quatro, são apresentados os resultados do estudo, procedendo-se à sua análise, discussão e interpretação. Por fim, na secção cinco, são referidas as principais conclusões, oportunidades e limitações do estudo e indicadas algumas pistas para investigação futura.

2. Revisão da literatura

2.1 A gestão estratégica do capital humano e o comportamento organizacional

Em termos gerais e a nível empresarial, o capital humano tem sido definido como o conhecimento, as capacidades individuais, as competências e a experiência dos trabalhadores. Trata-se do conhecimento que estes transportam para casa no final do dia de trabalho (Sánchez *et al.*, 2000) e representa a conjugação de inteligência, qualificações e perícia dos empregados, conferindo à organização o seu carácter distinto (Bontis *et al.*, 1999). Mas será a existência de indivíduos excepcionalmente competentes, experientes e talentosos, sufi-

ciente para garantir a obtenção de desempenhos positivos dos trabalhadores e responder eficazmente aos desafios estratégicos com que as organizações se deparam? Advogamos que tal só ocorre se estes se sentirem envolvidos com os valores e propósitos da organização e tiverem vontade e pré-disposição para investir a sua massa crítica nas funções que desempenham.

Neste pressuposto, a função de GRH em muitas organizações está a ser solicitada a desenvolver novas capacidades estratégicas sendo-lhe exigida uma gestão mais eficiente do capital humano e a compreensão da importância do valor estratégico associado a uma força de trabalho competente, motivada e flexível. Daqui resulta que a gestão não deverá estar centrada apenas no objetivo de redução de custos/despesas ou na demonstração de eficiência na utilização dos recursos (*economizing*, Williamson, 1991) mas, cada vez mais, deverá ver os recursos humanos como ativos estratégicos (*strategizing*, Williamson, 1991) (Becker e Huselid, 1998).

Wright *et al.* (1994), ao aplicarem os conceitos de valor, raridade, não imitabilidade e não substituíbilidade, defendem que as práticas relacionadas com os recursos humanos podem não constituir elas próprias a base da vantagem competitiva sustentável uma vez que podem ser facilmente replicadas pela concorrência. Contrariamente, uma força de trabalho mais competente e mais motivada, tem mais potencial de constituir uma fonte de vantagem competitiva sustentável. Isto é, cria valor, é difícil de imitar pela concorrência, é rara e insubstituível (Barney, 1991). Esta associação implica que a gestão foque a sua atenção no desenvolvimento coerente de práticas de GRH e invista os seus esforços no desenvolvimento das habilidades e na motivação dos trabalhadores, garantindo que a cultura da organização seja gerida de modo a encorajar o aumento da satisfação, da confiança e do compromisso, ao mesmo tempo que promove o cumprimento da sua missão e objetivos e incrementa o desempenho organizacional. O desempenho é, aliás, um tema crítico na literatura organizacional e representa um desafio constante na vida das empresas e das nações e deve enfatizar-se que o interesse científico pelos temas centrais do comportamento organizacional (por exemplo, motivação, confiança, satisfação, empenho, compromisso) se sustenta, em grande medida, na ideia de que através deles se pode incrementar o desempenho dos indivíduos e das organizações.

A literatura sobre comportamento organizacional, que estuda a relação entre a adoção de práticas de GRH, a satisfação no trabalho, a confiança, o compromisso e o desempenho (Rao, 1990; Guzzo e Noonan, 1994; Barney, 1995; Guest, 1997; Huselid *et al.*, 1997; Yeung e Berman, 1997; Gould-Williams, 2003), sugere que o compromisso, a confiança e a satisfação estão a proporcionar mudanças sustentáveis nas organizações, facilitando o aumento do volume de negócios, a rentabilidade e o desempenho. Mas para que isso aconteça, é necessário que as organizações criem oportunidades para o desenvolvimento do capital

humano inerente a cada indivíduo, ou seja, proporcionem um ambiente favorável para que esse capital seja aprimorado e reconhecido, para que tanto as pessoas como a organização estejam mutuamente satisfeitas e daí se retirem vantagens competitivas sustentáveis, ao mesmo tempo que se reduzem os riscos e incertezas associados à gestão do capital humano (Bhattacharya e Wright, 2005). Nesse sentido, verifica-se que muitas organizações estão a desenvolver culturas organizacionais baseadas na elevada confiança ao adotarem práticas de GRH direcionadas para o reforço da confiança entre empregador e empregados (Legge, 1995).

Quando falamos em práticas de GRH, podemos adotar uma perspectiva de gestão de elevado desempenho (Huselid, 1995; Way, 2002; Den Hartog e Verburg, 2004) ou de elevado compromisso (Arthur, 1994; Delery e Doty, 1996; Pfeffer, 1998; Guthrie *et al.*, 2002; Macky e Boxall, 2008). A primeira enfatiza a necessidade de maior consistência na aplicação das práticas de recursos humanos, de modo a atingir um desempenho mais efetivo (Pfeffer, 1998) e a segunda reforça a importância de promover a identificação do funcionário com os objetivos e os valores da empresa e, assim, induzir o compromisso (Walton, 1985).

A opção por práticas de GRH de elevado compromisso, por norma, é interpretada pelos trabalhadores como uma garantia de que as empresas depositam confiança neles (Guzzo e Noonan, 1994) sendo cada vez mais reconhecido que a confiança no trabalho é um fator crítico para justificar o desempenho organizacional. A confiança tem sido vista como o facilitador da interação social entre os trabalhadores e destes com a organização (Gould-Williams, 2003), o motor que permite às organizações funcionar (Bennis e Nanus, 1985) e uma variável explicativa da forma como as práticas de GRH influenciam as atitudes dos trabalhadores e os seus comportamentos (Guest e Conway, 1999). A investigação nesta área tem também demonstrado que os trabalhadores preferem trabalhar em organizações que promovam a confiança (Hage, 1980).

A satisfação no trabalho é outra variável associada ao comportamento organizacional que tem merecido destaque em termos de investigação. Duas razões parecem explicar este interesse: a satisfação é considerada um dos mais importantes resultados humanos do trabalho e tem sido associada ao desempenho, o que equivale a esperar que os trabalhadores mais satisfeitos sejam também os mais produtivos (Cunha *et al.*, 2005). A satisfação pode ser definida como: i) o grau de bem-estar vivido no trabalho ou na situação de trabalho (Thierry e Koopman-Iwema, 1984); ii) uma resposta afetiva ao trabalho, ou seja, um estado emocional positivo ou de prazer, resultante da avaliação do trabalho ou das experiências proporcionadas por este. A principal consequência associada à satisfação com o trabalho é o desempenho, mas outros resultados, como a rotatividade, o empenho e o absentismo têm sido considerados. Também o compromisso organizacional, atitude de lealdade exibida pelos trabalhadores, é uma temática que tem sido alvo de uma copiosa e profícua

investigação (veja-se, por exemplo: Becker, 1960; Buchanan, 1974; Mowday *et al.*, 1979; Allen e Meyer, 1990). Tal como referido por Mowday *et al.* (1982), o compromisso é a força relativa do envolvimento de um indivíduo com uma determinada organização e da sua identificação em termos de valores e objetivos. Níveis mais elevados de compromisso entre os trabalhadores e a organização a que pertencem, podem afetar um conjunto de variáveis organizacionais relevantes, como a rotatividade, o desempenho e o absentismo (Mathieu e Zajac, 1990). Esta atitude de empenho e lealdade entre as partes fortalece e estrutura a organização. De acordo com Ostroff (1992), trabalhadores com um elevado nível de compromisso estão associados a um desempenho organizacional superior, têm uma taxa de rotação baixa e fraco absentismo. As consequências do compromisso organizacional mais usualmente citadas são: aumento do desempenho, redução das intenções de abandono, diminuição do absentismo e aumento da pontualidade (Stegers, 1977; Mathieu e Zajac, 1990).

2.2 A heurística das opções reais aplicada ao capital humano

A teoria das opções reais fornece um modelo heurístico que explica a forma como o capital humano se traduz numa fonte de vantagens competitivas e de criação de valor para a empresa (Bhattacharya e Wright, 2005). Ao usarem heurísticas, as empresas fazem simplificações da realidade que permitem o desenvolvimento de ideias, o que as habilita a desenvolver os seus processos sem terem que responder a todos os problemas que possam surgir (Kogut e Kulatilaka, 2001), especialmente em situações complexas, nas quais a informação disponível é incompleta e incerta.

A principal asserção da teoria das opções reais é que estas criam escolhas alternativas para a tomada de decisão quanto a investimentos em ativos reais. Estas escolhas são diferidas no tempo, pelo que os investidores apoiam as suas decisões com base nas circunstâncias que poderão influenciar o futuro e não apenas nas expectativas acerca do futuro. A teoria das opções reais tem sido aplicada a investimentos em ativos reais demonstrando-se que o valor das opções, em contextos estratégicos, aumenta com a incerteza e a irreversibilidade (Foote e Folta, 2002). A sua crescente aplicação assenta no pressuposto de incerteza acerca do futuro; face a essa incerteza, o diferimento das escolhas em termos de investimento reduz o risco de perda de valor e de inutilidade do investimento. Ao nível empresarial, a capacidade da gestão para ajustar a ação estratégica à evolução dos acontecimentos, representa flexibilidade estratégica similar à proporcionada pelas opções financeiras nas transações financeiras (Bhattacharya e Wright, 2005). No Quadro 1 apresentamos uma síntese comparativa entre as opções financeiras, reais e de capital humano para um melhor entendimento da heurística que seguimos neste artigo.

Quadro 1 – Opções financeiras, reais e de capital humano: comparação

Dimensão	Opções Financeiras	Opções Reais	Opções Capital Humano
Ativos subjacentes	Financeiros, mobiliários (p.e. títulos, moedas, bens)	Ativos reais, tangíveis ou intangíveis (p.e. projetos, produtos, tecnologia, nova empresa)	Competências, trabalhadores
Natureza dos ativos subjacentes	Financeiros, perfeitamente transacionáveis	Tangíveis com componentes intangíveis, parcialmente transacionáveis	Principalmente intangíveis, não negociáveis, propriedade não transferível, a empresa nunca é proprietária do ativo
Valor dos ativos subjacentes	O ativo subjacente tem valor	O ativo subjacente tem valor	Trabalhadores produzem valor através da aplicação das suas competências
Incertezas	O preço do título varia ao longo do tempo	O valor dos ativos varia ao longo do tempo	A procura e oferta de competências varia ao longo do tempo, incerteza sobre o retorno da aplicação das competências, incerteza sobre a adequação das competências e dos trabalhadores
Tipos de opções	Calls, puts	Opções de diferimento, de aguardar, abandono, troca, mudança, flexibilidade, aprendizagem, crescimento, etc.	Opções de diferimento, espera, abandono, troca, flexibilidade, aprendizagem etc.
Uso das opções	Escolhas de investimento diferidas no tempo	Escolhas de investimento diferidas no tempo, flexibilidade operacional, crescimento e aprendizagem	Escolhas de investimento diferidas no tempo, flexibilidade operacional, aprendizagem, troca
Direitos associados ao contrato	Direito de comprar ou vender títulos a um preço fixado numa data futura	Direito de desenvolver, abandonar, trocar projetos/ operações no futuro	Direitos incertos
Investimento exigido	Prémio a ser pago na data de vencimento do contrato	Investimento parcial ou investimento extra no período corrente	Pode ocasionar um custo extra no período corrente
Data de vencimento	Fixado	Varia, pode ser indefinida	Pode ser indefinida
Benefícios das opções	Permite ao investidor cobrir os riscos e beneficiar da volatilidade dos preços com muito menos investimento	Permite às empresas precaverem-se contra potenciais perdas futuras de valor, gera menores custos não recuperáveis, cria flexibilidade do investimento	Identifica capital humano valioso, reduz a incerteza do capital humano

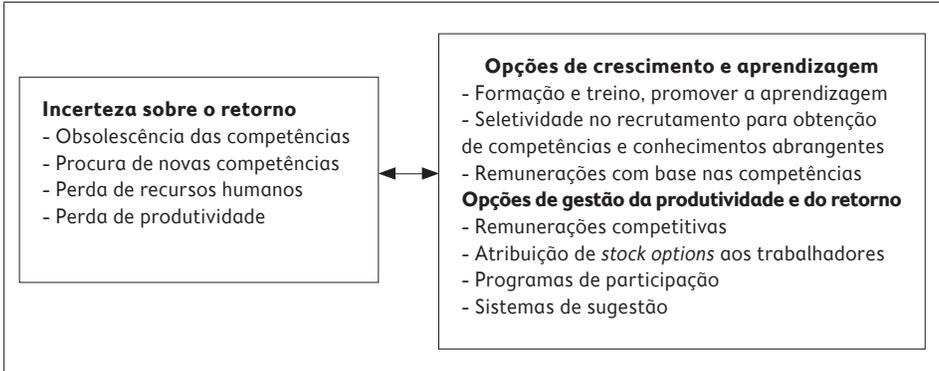
Fonte: Bhattacharya e Wright (2000, p.12)

Apesar de se tratar de um intangível [embora não em conformidade com os critérios de reconhecimento da IAS 38 do IASB (IASB, 2006)], o capital humano de uma organização pode ser considerado como um ativo real na medida em que: i) requer investimentos, quer seja na forma de tempo, empenho e/ou dinheiro que são fundamentais para contratar, motivar e manter o capital humano na organização e muitos deles são irreversíveis, uma vez que não poderão ser retirados aos trabalhadores, nem simplesmente comercializados; ii) tem associado o risco de desvalorização (o retorno destes investimentos é incerto, uma vez que os trabalhadores poderão não ter o comportamento e o desempenho esperado pela empresa, poderão abandoná-la ou, simplesmente, as suas competências sofrerem perda de valor); e iii) constitui um recurso valioso pois proporciona retorno para a empresa, quer no presente quer no futuro, dado que os trabalhadores geram valor através do seu conhecimento, capacidades e competências que aplicam no desempenho das suas funções, do qual se espera a obtenção de benefícios económicos futuros na forma de vantagens competitivas (Bhattacharya e Wright, 2005). Bhattacharya e Wright (2005) tipificam as opções de capital humano de acordo com o tipo de incerteza associada: incerteza sobre o retorno, incerteza sobre o volume e combinação e incerteza sobre os custos (Quadros 2 a 4).

Incerteza sobre o retorno

A incerteza sobre o retorno poderá derivar da obsolescência das competências, a procura por novas capacidades e/ou conhecimentos e da perda de trabalhadores. A formação e o treino para a obtenção de novas competências são opções tomadas pelas empresas para combater esta obsolescência. Este tipo de incerteza pode ser ainda gerido através de opções de crescimento, tais como as relacionadas com o recrutamento (imposição de critérios de seleção mais exigentes, por exemplo). Como complemento, as empresas poderão optar por sistemas de compensação com base nas competências, quando a pretensão for atrair profissionais com conhecimentos e experiência elevados. O risco de perda de recursos humanos pode ser gerido através de várias opções, tais como condições de compensação mais adequadas, atribuição de *stock options* aos trabalhadores, programas de participação ativa nos processos de decisão e pacotes de benefícios atrativos. As empresas pagam salários mais competitivos com o objetivo de atrair e reter os trabalhadores considerados chave (Bhattacharya e Wright, 2005).

Quadro 2 – Opções de crescimento e aprendizagem e incerteza sobre o retorno

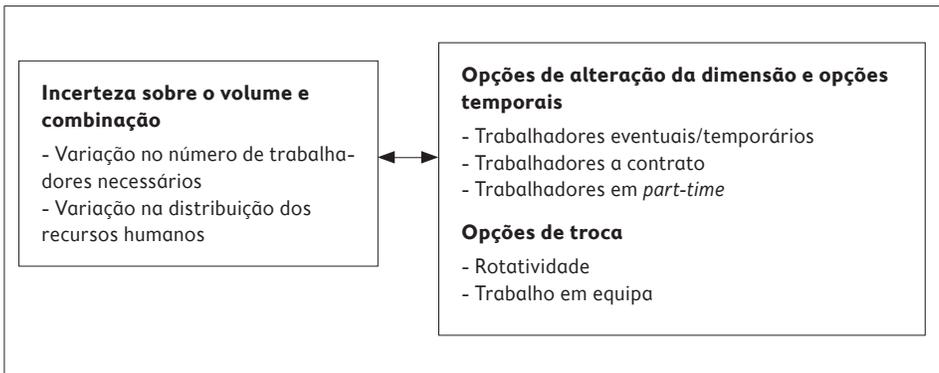


Fonte: adaptado de Bhattacharya e Wright (2005, p.939)

Incerteza sobre o volume e combinação

A incerteza sobre o volume e a combinação poderá estar associada a flutuações na procura dos produtos e/ou serviços oferecidos pela empresa. Empresas que enfrentam elevadas flutuações deste tipo, tendencialmente optam pela contratação de trabalhadores a prazo, a *part-time* ou temporariamente, ajustando dessa forma a mão-de-obra à procura. As incertezas de combinação surgem quando se coloca a necessidade de redistribuição de competências devido a flutuações na procura/oferta. De forma a colmatar e satisfazer necessidades latentes de mão-de-obra em determinadas áreas, as empresas podem tomar como opção a rotação das tarefas e o trabalho baseado em equipa. Dessa forma, as empresas desenvolvem flexibilidade ao nível das competências, promovendo a cultura de partilha de responsabilidades e gerem os custos (Bhattacharya e Wright, 2005).

Quadro 3 – Opções de alteração e de troca e incerteza sobre o volume e combinação

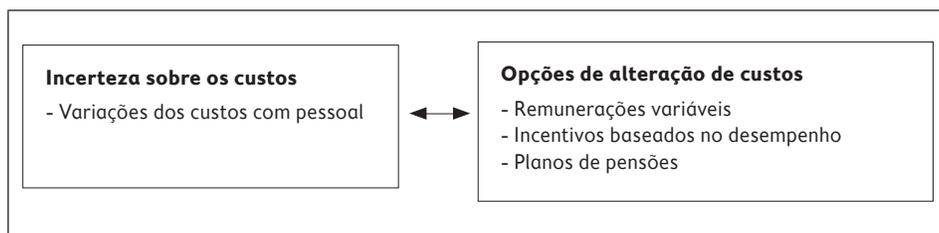


Fonte: adaptado de Bhattacharya e Wright (2005, p.939)

Incerteza sobre os custos

No que toca aos custos com recursos humanos, nomeadamente na forma de salários, ordenados e benefícios, poderá existir incerteza quanto à sua evolução. A incerteza sobre os custos ocorre quando existem grandes flutuações no desempenho da empresa (medido através dos rendimentos), mas os gastos se mantêm fixos: os rendimentos sofrem quebras e os gastos, sendo a parte mais significativa com pessoal, mantêm-se fixos originando, inevitavelmente, quebra nos resultados. Nestes casos, as empresas deverão criar opções por forma a gerir os custos suportados com o pessoal, podendo optar por sistemas de compensação variáveis, baseados no desempenho (bónus individuais, comissões, prémios de produtividade e mérito, planos baseados no desempenho coletivo). Este tipo de compensação tem ainda como vantagem contribuir para o alinhamento entre os interesses dos trabalhadores e os da empresa, levando à existência de maior transparência nas relações, maior compromisso organizacional e adaptação por parte dos trabalhadores (Bhattacharya e Wright, 2005).

Quadro 4 – Opções de alteração de custos e incerteza sobre os custos



Fonte: adaptado de Bhattacharya e Wright (2005, p.939)

Perante estas incertezas, qualquer investimento em recursos humanos, que derive da decisão de aquisição (contratação), desenvolvimento (formação), motivação ou de retenção de trabalhadores, tem associada incerteza acerca do retorno futuro desse investimento. Neste contexto, as práticas de GRH constituem verdadeiras opções de capital humano uma vez que criam opções para as empresas, minimizando o risco associado com o seu capital humano e potenciando o aproveitamento de oportunidades no futuro, ao mesmo tempo que contribuem positivamente para o desempenho da empresa. Estes e outros argumentos têm suportado o facto da teoria das opções reais ter cada vez maior aceitação como instrumento de apoio à tomada de decisão no que respeita à gestão do capital humano (Malos e Campion, 1995; Foote e Folta, 2002; Bhattacharya e Wright, 2005).

3. Metodologia: análise exploratória

Como já referimos, neste trabalho, o capital humano é definido como a satisfação, a confiança, o compromisso e o desempenho dos trabalhadores tendo sido conceptualizado para além das suas capacidades, competências e conhecimentos. Suportamo-nos na premissa de que maiores níveis de satisfação e confiança têm um impacto positivo sobre o compromisso e desempenho dos trabalhadores e esse impacto é ampliado pelas práticas de GRH. Nesse sentido, em termos conceptuais, pretendemos verificar se: 1) *as práticas de gestão de recursos humanos (opções de capital humano) moderam (reforçando) o efeito da satisfação e da confiança (efeito agregado) sobre o compromisso* e; 2) *as práticas de gestão de recursos humanos (opções de capital humano) moderam (reforçando) o efeito da satisfação e da confiança (efeito agregado) sobre o desempenho*.

As variáveis primárias (satisfação, confiança, compromisso, desempenho e opções de capital humano) foram sujeitas à análise fatorial de componentes principais da qual decorreram variáveis secundárias (secção 4.2). Com as variáveis secundárias e tendo como referência as hipóteses conceptuais, construímos os modelos de hipóteses operacionais que testámos com recurso à regressão linear múltipla (secção 4.3).

Os dados utilizados para a realização do estudo foram recolhidos entre junho e agosto de 2008 através de questionário anónimo aplicado aos trabalhadores de uma organização do setor da cerâmica português. Esta organização era classificada como uma das maiores empresas do distrito de Leiria (quanto aos critérios de volume de negócios, resultado líquido e número de trabalhadores), reconhecendo de que uma adequada gestão do seu capital humano é fundamental para a consecução dos objetivos organizacionais. No momento em que o questionário foi aplicado, a totalidade da população não estava de uma forma geral acessível devido a questões de organização interna, pelo que o questionário foi dirigido apenas a 300 dos cerca de 800 trabalhadores.

O questionário era composto por 59 questões, 53 das quais com o objetivo de obter informação sobre a perceção dos trabalhadores relativamente às práticas de GRH (opções de capital humano), satisfação, confiança, compromisso e desempenho. Na formulação das questões do questionário foi adotada uma escala de *Likert* numérica ordinal de 7 pontos, que representam as respostas alternativas da escala de avaliação. O número de respostas alternativas (7) foi baseado nos questionários em língua inglesa de onde foram retiradas as questões originais. As alternativas de respostas são discretas e acompanham a ordem numérica, desde “1-discordo totalmente” até “7-concordo totalmente”. Foi incluído um bloco de dados de identificação (6 questões), com o propósito de efetuar uma caracterização da amostra (sexo, idade, antiguidade na empresa, habilitações literárias e tipo de vínculo laboral). Para medir a satisfação no trabalho foi utilizada a escala de dez *itens* (de Brayfield e Rothke, 1951) aplicada por Green *et al.* (2006). Para medir a confiança foi utilizada a escala de dez *itens* de Cook e Wall (1980). Na medição do com-

promisso organizacional utilizou-se uma escala de dez *itens* composta por *itens* quer do OCQ *Organizational Commitment Questionnaire* (Mowday *et al.*, 1979) quer da BOCS *British Organizational Commitment Scale* (escala de Cook e Wall, 1980). A percepção sobre as opções de capital humano foi medida através de treze *itens*: dez da lista utilizada por Pfeffer (1994), referenciada em Gould-Williams (2003) e três adicionais construídos com base nas listas de melhores práticas sugeridas pela literatura desta área, por forma a garantir uma maior abrangência das opções de capital humano. Relativamente às medidas do desempenho, recorreu-se a questões de percepção sobre o desempenho individual e organizacional recorrendo à escala de dez *itens* utilizada por Gould-Williams (2003). Todas as medidas dos constructos do modelo são percecionais procurando captar a percepção dos indivíduos inquiridos. A abordagem subjetiva, baseada nas percepções, tem sido largamente utilizada em estudos empíricos e justificada por vários autores (ver por exemplo, Day e Wensley, 1988; Day e Nedungadi, 1994).

4. Análise e discussão dos resultados

4.1. A amostra

Dos 300 questionários distribuídos, apenas 129 indivíduos o entregaram. Após uma análise das respostas recolhidas, foram eliminados 9 questionários devido à inexistência de respostas a todos/alguns *itens*, pelo que validámos apenas 120 questionários, correspondendo a uma taxa de resposta efetiva de 40%. O número de respostas obtidas foi considerado satisfatório dado o objetivo exploratório do estudo. As características evidenciadas para a amostra são idênticas às da população, nomeadamente no que se refere à área funcional de origem. No entanto, dado a população não ter estado de uma forma geral acessível, não foi possível assegurar representatividade da população através da amostra recolhida e generalizar os resultados. Dessa forma, a análise que efetuámos (revestindo uma natureza exploratória) e os resultados obtidos devem ser apenas extrapolados para a amostra.

De acordo com a informação obtida, verifica-se que cerca de 57% dos respondentes são do sexo feminino e 43% do sexo masculino. Quanto à repartição etária, cerca de 68% dos respondentes tem menos de 40 anos e apenas 8% tem mais de 50 anos. A maioria dos respondentes (cerca de 68%) tem idade compreendida entre 20 e 39 anos. No que se refere às habilitações literárias, cerca de metade dos respondentes (53,3%) possui habilitações literárias até ao 9.º ano e apenas 5,8% possui bacharelato ou grau académico superior. Relativamente à situação contratual, 66,7% dos inquiridos são efetivos. No que respeita à antiguidade na empresa, 52,5% dos respondentes estão na organização no máximo há 10 anos e apenas 7,5% exerce funções na empresa há mais de 20 anos. No que se refere à distribuição por áreas funcionais, a maioria dos respondentes pertence à Direção Fabril (67,5%), o que se justifica pela estrutura de distribuição funcional dentro da própria organização.

4.2. Análise fatorial

Antes de procedermos à análise de regressão e ao teste de hipóteses, efetuamos uma análise prévia dos dados recolhidos e estudamos o modelo de medidas do questionário quanto à sua validade e fiabilidade através do SPSS versão 15.0. Esta análise especifica as relações entre as medidas observadas e os seus conceitos latentes e é essencialmente um método para avaliar o grau de confiança e a validade das medidas usadas para operacionalizar cada conceito (Hair *et al.*, 1999). O processo utilizado para o efeito decorreu em duas fases: a) análise fatorial exploratória e b) análise de fiabilidade. Por sua vez, a análise fatorial decorreu em 2 etapas: a) estimação da matriz das correlações entre as variáveis e b) extração dos fatores com aplicação do método *Varimax*. Enveredou-se por um processo de seleção, para cada fator, dos *itens* com saturações superiores a 0,50. Realizaram-se análises fatoriais distintas para as variáveis independentes (confiança e satisfação) e dependentes (compromisso e desempenho). Quanto às variáveis independentes, o valor obtido para o teste *KMO* (0,81) situa-se acima de 0,80 pelo que podemos concluir que as variáveis iniciais que constituem cada fator estão correlacionadas, indicando uma boa adequação da dimensão da amostra aos *itens* em análise, permitindo a prossecução da análise fatorial (Pestana e Gageiro, 2005). Os valores do *Qui-Quadrado* obtidos para o teste de esfericidade de *Bartlett* são todos significativos, ou seja, o teste de *Bartlett* tem associado um nível de significância de 0,00, o que leva à rejeição da hipótese da matriz das correlações na população ser a matriz identidade, mostrando que existe correlação entre as variáveis, pelo que se prosseguiu com a análise fatorial exploratória. A percentagem de variância comum é superior a 50% para todas as variáveis nos fatores extraídos, à exceção de uma delas (48,8%). De acordo com o critério de *Kaiser* (valores próprios maiores do que 1), foram retidos cinco fatores que explicam 64,52% da variabilidade total: 1 – confiança interpessoal [reflete o relacionamento estabelecido entre os próprios trabalhadores (Dirks, 1999)], 2 – satisfação afetiva [reflete a carga emocional associada ao prazer, à vontade e à motivação com que o trabalhador enfrenta todos os dias mais um dia de trabalho (Cunha *et al.*, 2005)], 3 – satisfação cognitiva [reflete a satisfação que os indivíduos sentem em relação ao desempenho da sua função e a satisfação que retiram do próprio trabalho (Cunha *et al.*, 2005)], 4 – confiança no sistema [reflete o conjunto de relações que se estabelecem no trabalho e com a organização enquanto sistema integrador (Kramer, 1999)], e 5 – satisfação trabalho/lazer (reflete a satisfação que é gerada pelo trabalho de tal forma que os trabalhadores o preferem aos seus momentos de lazer). Apenas três dos fatores extraídos evidenciam boa fiabilidade interna uma vez que apresentam *Alphas de Cronbach* superiores a 0,70, como recomendado por Pestana e Gageiro (2005): confiança interpessoal, satisfação afetiva e satisfação cognitiva. Os resultados da análise fatorial das componentes principais para as variáveis independentes estão exibidos no Quadro 5.

**Quadro 5 – Análise Fatorial das Componentes Principais, após Rotação Vari-
max (Variáveis Independentes)**

Variável		Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5
Fator 1: Confiança interpessoal						
CF5	Esta empresa salvaguarda os meus interesses.	0,795	0,189	0,184	0,030	0,248
CF1	Sou tratado(a) de forma justa nesta empresa.	0,717	0,176	0,065	0,059	0,294
CF2	Esta empresa cumpre sempre os compromissos assumidos quer em relação a mim quer em relação aos meus colegas.	0,709	0,122	0,142	0,213	0,025
CF3	Esta empresa tem cumprido sempre o que promete em relação à minha progressão na carreira.	0,707	0,130	0,150	0,035	0,062
CF7	Acho que esta empresa tem bons gestores.	0,679	0,153	0,004	0,140	0,136
CF6	Esta empresa coloca os interesses dos funcionários acima de tudo.	0,594	0,047	0,122	0,028	0,532
CF4	Aquilo que é esperado que eu faça no meu trabalho não tem sofrido grandes alterações.	0,577	-0,122	0,350	0,056	-0,121
Fator 2: Satisfação afetiva						
SF4	A maioria das vezes vou trabalhar sem vontade.	0,055	0,784	0,190	0,084	0,196
SF2	O meu trabalho não me dá prazer.	0,170	0,781	0,081	0,066	-0,054
SF5	Os meus dias de trabalho parecem muito longos.	0,074	0,648	-0,026	0,375	0,173
SF10	Sinto-me desapontado(a) por ter aceite este emprego.	0,339	0,620	0,093	-0,361	-0,004
Fator 3: Satisfação cognitiva						
SF7	Gosto mais do meu trabalho do que a maioria dos meus colegas.	0,095	-0,126	0,741	-0,242	0,015
SF8	Considero o meu trabalho bastante interessante.	0,220	0,236	0,712	0,124	0,259
SF9	Sinto-me bastante satisfeito(a) com o meu trabalho.	0,338	0,361	0,625	0,198	0,139
SF6	Na maioria dos dias sinto-me entusiasmado(a) com o meu trabalho.	0,108	0,476	0,622	0,269	0,027
Fator 4: Confiança no sistema						
CF9	Confio plenamente nas capacidades de trabalho dos meus colegas de trabalho.	0,251	0,211	-0,080	0,761	-0,071
CF8	A maioria dos meus colegas realiza as suas tarefas sempre com o mesmo empenho.	0,121	0,001	0,165	0,746	0,264
Fator 5: Satisfação trabalho-Lazer						
SF3	Gosto mais do meu trabalho do que dos meus momentos de lazer.	0,151	0,043	0,240	0,145	0,810
SF1	As minhas condições de trabalho poderiam ser melhores.	0,454	0,324	-0,119	0,051	0,552
N = 120						
Fator 1: confiança interpessoal – relacionamento estabelecido entre os trabalhadores						
Fator 2: satisfação afetiva – carga emocional associada à vontade com que o trabalhador enfrenta o trabalho						
Fator 3: satisfação cognitiva – satisfação que os indivíduos sentem em relação ao desempenho da sua função						
Fator 4: confiança no sistema – confiança nas relações que se estabelecem na organização enquanto sistema integrador						
Fator 5: satisfação trabalho/lazer – satisfação que é gerada pelo trabalho em comparação com os momentos de lazer						

Quanto às variáveis dependentes (compromisso e desempenho), o teste de *Bartlett* tem associado um nível de significância de 0,00 que leva à rejeição da hipótese da matriz das correlações na população ser a identidade, mostrando que existe uma boa correlação entre as variáveis. O valor obtido para o teste *KMO* situa-se acima de 0,80 (0,88), indicando uma boa adequação da dimensão da amostra aos *itens* em análise, permitindo a prossecução da análise fatorial. A percentagem de variância comum das variáveis para os fatores extraídos, valores das comunalidades, é superior a 50%, exceto para uma das variáveis (em que a variância extraída foi de 47,7%). De acordo com o critério de *Kaiser* foram retidos quatro fatores, que explicam 62,48% da variabilidade total: 1- desempenho individual [grau em que os resultados individuais se aproximam dos objetivos pré-definidos pela organização (Motowidlo *et al.*, 1997)], 2 - desempenho organizacional [relaciona-se com a eficácia e eficiência da estrutura organizacional, dos seus programas e processos (Delaney e Huselid, 1996)], 3 - compromisso afetivo [é o grau de envolvimento emocional do trabalhador com a organização (Meyer *et al.*, 1993)] e 4 - compromisso de continuidade [refere-se ao tempo e energia que o trabalhador despense em aprender o seu trabalho e a informar-se sobre a organização (Meyer *et al.*, 1993)]. A análise das componentes principais permitiu concluir que apenas três dos quatro fatores extraídos evidenciam boa consistência interna: desempenho individual, desempenho organizacional e compromisso afetivo. Os resultados da análise fatorial das componentes principais são apresentados no Quadro 6.

Quadro 6 – Análise Fatorial das Componentes Principais, após Rotação Vari-max (Variáveis Dependentes)

Variável		Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4
Fator 1: Desempenho individual					
DS2	O meu desempenho individual no ano passado foi excelente.	0,786	0,111	0,087	0,068
DS4	O facto de eu atingir os meus objetivos individuais contribui diretamente para o cumprimento dos objetivos da empresa.	0,760	0,249	0,067	-0,091
DS3	Atinjo quase sempre os objetivos que me são propostos pela empresa.	0,719	0,337	-0,070	0,051
DS5	O meu desempenho individual aumentou bastante durante o último ano.	0,707	0,345	0,107	0,013
DS1	Acredito que consigo atingir os objetivos que me são propostos.	0,635	0,391	0,027	0,052
CM6	Estou disposto(a) a esforçar-me mais do que o normal para ajudar esta empresa a ser bem sucedida.	0,628	0,100	0,452	0,180
CM9	Sinto que sou parte integrante desta empresa.	0,586	-0,004	0,465	-0,112
CM8	Fico contente quando sei que o meu trabalho contribui positivamente para o resultado da empresa.	0,557	0,323	0,234	0,087

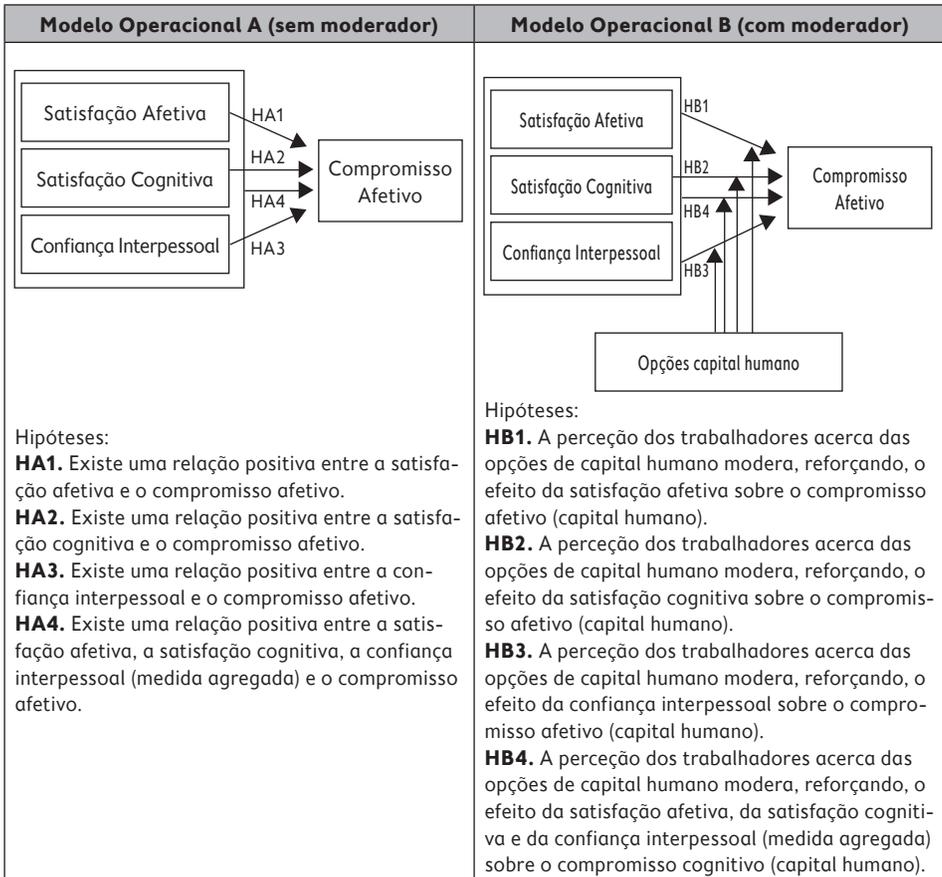
Variável		Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4
Fator 2: Desempenho organizacional					
DS10	Em termos globais, considero que esta empresa tem um desempenho bastante positivo.	0,288	0,819	0,188	0,013
DS9	Esta empresa faz uma boa gestão dos seus recursos (financeiros, ambientais, etc.)	0,223	0,814	0,159	-0,016
DS8	Os clientes desta empresa têm poucos motivos para reclamarem.	0,123	0,759	0,222	0,050
DS7	Esta empresa tem bons resultados.	0,463	0,709	-0,018	0,024
DS6	Os produtos produzidos por esta empresa são excelentes.	0,270	0,643	0,212	0,036
Fator 3: Compromisso afetivo					
CM1	Quando falo com os meus amigos, refiro-me a esta empresa como um bom local para se trabalhar.	0,024	0,115	0,807	-0,111
CM4	Estou extremamente contente por ter escolhido esta organização para trabalhar e não outras organizações pelas quais poderia ter optado.	0,220	0,296	0,778	0,055
CM7	Esta empresa motiva-me, fazendo com que eu obtenha bons desempenhos.	0,224	0,255	0,682	0,207
CM3	Aceitaria desempenhar qualquer função só para continuar a pertencer a esta empresa.	0,098	0,247	0,587	0,492
CM2	Se me oferecessem mais dinheiro noutra empresa, pensava seriamente em mudar de emprego.	-0,030	0,017	0,577	-0,437
Fator 4: Compromisso de continuidade					
CM10	Estaria disposto(a) a despedir-me se sentisse que isso era o melhor para a empresa.	-0,155	0,083	0,161	0,678
CM5	Sentir-me-ia bem a trabalhar noutra empresa, desde que o trabalho fosse igual.	-0,269	0,100	0,226	-0,621
N = 120					
Fator 1: desempenho individual – grau em que os resultados individuais se aproximam dos objetivos pré-definidos pela organização					
Fator 2: desempenho organizacional – eficácia e eficiência da estrutura organizacional, dos seus programas e processos					
Fator 3: compromisso afetivo – grau de envolvimento emocional do trabalhador com a organização					
Fator 4: compromisso de continuidade – relaciona-se com a dedicação do trabalhador em aprender o seu trabalho e a informar-se sobre a organização					

4.2. Regressão linear

Com os resultados obtidos na análise fatorial prosseguiu-se com a aplicação das técnicas estatísticas da regressão linear aos fatores que evidenciaram notória valia psicométrica ao constructo e à construção e validação dos modelos operacionais. A ferramenta utilizada para o registo, tratamento e apresentação dos dados estatísticos foi o *SPSS* versão 15.0. Importa ainda referir que, de acordo com o teste de *Shapiro-Wilk*, têm distribuição normal, as variáveis “satisfação cognitiva”, “compromisso afetivo”, “perceção sobre opções de capital humano” e “satisfação afetiva”. No entanto, os resultados dos testes de normalidade dados pelo teste de *Kolmogorov-Smirnov*, permitem concluir que também a variável “confiança interpessoal” é normal, ficando

excluídas do pressuposto de normalidade apenas as variáveis “desempenho individual” e “desempenho organizacional”. Consequentemente, excluimos estas variáveis da análise multivariada assente na regressão linear, pelo que não foi possível testar se a perceção dos trabalhadores sobre as opções de capital humano modera, reforçando, o efeito da satisfação e da confiança (efeito agregado) sobre o desempenho. Dessa forma, prosseguimos apenas com a operacionalização das hipóteses relacionadas com a variável dependente “compromisso”. Com as variáveis secundárias resultantes da análise fatorial, construímos os modelos operacionais A (sem moderador) e B (com moderador) (Quadro 7). As especificações económicas das hipóteses a testar apresentam-se no Quadro 8. No Quadro 9, apresentam-se os resultados obtidos pelo método da regressão linear.

Quadro 7 – Modelos Operacionais A (sem moderador) e B (com moderador)



Quadro 8 – Especificações económicas dos modelos operacionais

	Modelos A (sem moderador)	Modelos B (com moderador)
1.	Compromisso afetivo = f (Confiança interpessoal) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_1 ConfInt_{i1} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$	Compromisso afetivo = f (Confiança interpessoal x POCH) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_1 ConfInt * POCH_{i1} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$
2.	Compromisso afetivo = f (Satisfação afetiva) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_2 SatisfAf_{i1} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$	Compromisso afetivo = f (Satisfação afetiva x POCH) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_2 SatisfAf * POCH_{i1} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$
3.	Compromisso afetivo = f (Satisfação cognitiva) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_3 SatisfCog_{i1} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$	Compromisso afetivo = f (Satisfação cognitiva x POCH) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_3 SatisfCog * POCH_{i1} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$
4.	Compromisso afetivo = f (Confiança interpessoal, Satisfação afetiva, Satisfação cognitiva) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_1 ConfInt_{i1} + \beta_2 SatisfAf_{i2} + \beta_3 SatisfCog_{i3} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$	Compromisso afetivo = f (Confiança interpessoal x POCH, Satisfação afetiva x POCH, Satisfação cognitiva x POCH) $ComAf_i = \beta_0 + \beta_1 ConfInt * POCH_{i1} + \beta_2 SatisfAf * POCH_{i2} + \beta_3 SatisfCog * POCH_{i3} + \varepsilon_i, i = 1, \dots, 120$

POCH - Perceção sobre as opções de Capital Humano

Quadro 9 – Resultados das regressões lineares e coeficientes de determinação R²

Variáveis independentes	Sem Moderador						Com Moderador						Efeito moderador
	R2	Beta	Testes				R2	Beta	Testes				
			T	P-value	F	P-value			t	P-value	F	P-value	
1 Conf. Interp.	0,208	0,463	5,67	0,000	32,17	0,000	0,218	0,474	5,67	0,000	34,14	0,000	Reforçou
2 Sat. Afetiva	0,057	0,255	2,87	0,005	8,23	0,005	0,049	0,238	2,66	0,009	7,09	0,009	Atenuou
3 Sat. Cognitiva	0,056	0,253	2,85	0,005	8,10	0,005	0,059	0,259	2,91	0,004	8,10	0,004	Reforçou
4 Conf. Interp. Sat. Afetiva Sat. Cognitiva	0,327	0,463	6,15	0,000	20,24	0,000	0,330	0,231	3,03	0,003	19,59	0,000	Reforçou

N = 120

Todas as estimações devolveram valores para o *p-value* associados à estatística F inferiores a 0,01, permitindo concluir que todos os modelos em estudo são significativos. Relativamente ao estudo das variáveis, quanto ao modelo A (sem moderador), para qualquer nível de significância e para todas as variáveis, rejeitamos a hipótese de não significância explicativa das variáveis, pelo que podemos concluir que: 1) a variável “confiança interpessoal” de facto apresenta um coeficiente positivo ($\beta = 0,463$), o que está conforme a hipótese A.3 que previa que existe uma relação positiva entre a “confiança interpessoal” e o “compromisso afetivo”; 2) a variável “satisfação afetiva” apresenta um coeficiente positivo ($\beta = 0,255$) estando em conformidade com a hipótese A.1, de acordo com a qual existe uma relação positiva entre a “satisfação afeti-

va” e o “compromisso afetivo”; e 3) a variável “satisfação cognitiva” também apresenta um coeficiente positivo ($\beta = 0,253$) estando em conformidade com a hipótese A.2, de acordo com a qual existe uma relação positiva entre a “satisfação cognitiva” e o “compromisso afetivo”.

Quanto ao modelo B (com moderador) como *p-value* = 0,00 quer para a variável “confiança interpessoal x POCH”, quer para as variáveis “satisfação afetiva x POCH” e “satisfação cognitiva x POCH”, para qualquer nível de significância, rejeitamos a hipótese das variáveis não serem significativas pelo que podemos concluir que, de facto, todas as variáveis apresentam coeficientes positivos. Esta conclusão está de acordo com as hipóteses formuladas nos modelos operacionais (hipóteses B.1, B.2 e B.3).

Quanto ao efeito moderador das opções de capital humano, pela análise dos coeficientes de determinação antes e após a introdução da variável moderadora, verifica-se que a “perceção sobre as opções de capital humano” modera, reforçando: 1) o efeito da “confiança interpessoal” sobre o “compromisso afetivo” (de acordo com a hipótese B.3); 2) o efeito da “satisfação cognitiva” sobre o “compromisso afetivo” (de acordo com hipótese B.2); e 3) o efeito da “confiança interpessoal”, da “satisfação afetiva” e da “satisfação cognitiva” (medida agregada) sobre o “compromisso afetivo” (de acordo com a hipótese B.4).

Face a estes resultados podemos concluir que o efeito da variável moderadora introduzida no modelo, no geral, é de reforço, ou seja, a “perceção sobre as opções de capital humano” reforça o efeito da “confiança interpessoal”, da “satisfação afetiva” e da “satisfação cognitiva” sobre o “compromisso afetivo”, medidas do valor qualitativo do capital humano. Estas conclusões estão em conformidade com as evidências empíricas obtidas por outros autores que demonstram que as práticas de GRH influenciam o compromisso dos trabalhadores e outras medidas de desempenho (Rao, 1990; Yeung e Berman, 1997). Zornitsky (1995) apresentou um modelo que indica que as práticas de GRH contribuem para o sucesso económico da organização devido ao aumento de compromisso e satisfação dos trabalhadores e Hiltrop e Despres (1994) propuseram que são essas práticas que constroem o compromisso. De acordo com Hiltrop (1996), as práticas de GRH têm uma influência determinante na motivação dos trabalhadores e na exibição de atitudes e comportamentos necessários para suportar e implementar uma estratégia competitiva por parte das organizações. Quanto à ligação com o desempenho organizacional, os resultados da nossa investigação não permitiram concluir estatisticamente quanto à presumível relação entre satisfação, confiança e desempenho e o efeito das opções de capital humano sobre essas variáveis, apesar de na literatura haver evidência empírica dessa relação (Guest, 1997; Yeung e Berman, 1997; Gould-Williams, 2003; Green *et al.*, 2006; Steers, 1977; Mathieu e Zajac, 1990; Ostroff, 1992).

5. Conclusões, limitações e pistas para investigação futura

No trabalho desenvolvido, relacionámos considerando teóricos e práticos sobre a gestão estratégica do capital humano, o comportamento organizacional e a abordagem das opções reais aplicada ao capital humano e referimos os contributos mais relevantes sobre os mesmos. O nosso estudo reforça a ideia de que o valor do capital humano resulta da construção coletiva de um conjunto de práticas, que caracterizámos recorrendo à heurística das opções reais (Bhattacharya e Wright, 2005), e das inter-relações e interações estratégicas desenvolvidas no seio das organizações, o que o torna fonte de vantagem competitiva na medida em que é endógeno à empresa e não pode ser replicado e/ou copiado. Para obterem vantagens competitivas sustentáveis, não basta que as organizações sejam detentoras de trabalhadores dotados das melhores competências, qualificações, capacidades, experiências, criatividade e agilidade intelectual. Para que este capital humano se traduza em benefícios futuros, em desempenho organizacional e em oportunidades capazes de se traduzirem em opções reais e convertíveis em resultados excedentários, é fulcral que os seus trabalhadores estejam imbuídos em satisfação, confiança e compromisso. As práticas de GRH são um dos mecanismos ao dispor das organizações para prosseguirem esse propósito. Nesse pressuposto, procedemos a uma análise exploratória do efeito moderador das opções reais de capital humano (práticas de GRH) na relação existente entre a satisfação e confiança dos trabalhadores (efeito agregado) e o capital humano, que definimos como a satisfação, a confiança, o compromisso e o desempenho dos trabalhadores. Os dados para a realização do estudo empírico foram recolhidos através de questionário aplicado aos trabalhadores de uma empresa do sector industrial e foram tratados com recurso à análise fatorial e à regressão linear múltipla. Os resultados obtidos permitem concluir que existe uma relação positiva e estatisticamente significativa entre a satisfação, a confiança e o compromisso organizacional e que a perceção que os trabalhadores têm acerca das práticas de GRH (opções de capital humano) que lhes são dirigidas, no geral, modera, reforçando, a relação existente entre a satisfação e confiança (efeito agregado) e o seu nível de compromisso. Estes resultados dão-nos, assim, evidência do papel das opções de capital humano na construção do próprio capital humano, pelo reforço dos comportamentos e atitudes positivas nos indivíduos.

Como limitações deste estudo, referimos o facto de ter sido conduzido numa única empresa e no contexto português, pelo que consideramos que a aplicação deste mesmo estudo noutras empresas e até em contextos internacionais distintos, representa uma contribuição valiosa para a generalização das medidas e para a compreensão de variações nas relações, devidas, nomeadamente, a fatores culturais. Apesar da associação entre satisfação, confiança, compromisso, práticas de gestão de recursos humanos e produtividade ser intuitivamente apelativa e demonstrada por vários autores (Rao, 1990; Guzzo e

Noonan, 1994; Barney, 1995; Guest, 1997; Huselid *et al.*, 1997; Yeung e Berman, 1997; Gould-Williams, 2003), o nosso estudo não permitiu validar estatisticamente as hipóteses relacionadas com o desempenho e não foi possível concluir sobre o presumível efeito moderador de reforço das opções de capital humano sobre essa variável, pelo que a análise econométrica que efetuámos necessita de investigação mais profícua. Apesar das limitações, consideramos que a abordagem das opções reais que aqui aplicámos de forma heurística ao capital humano constitui um contributo importante para a teoria e para a prática da GRH. Por um lado, porque acrescenta uma vertente dinâmica ao processo de GRH, uma vez que encara os investimentos em recursos humanos como algo que sofrerá alterações de valor ao longo do tempo. Por outro lado, levamos a refletir sobre os riscos e incertezas associados à gestão do capital humano e indica-nos as opções para o aproveitamento das oportunidades que lhe estão associadas. Para as empresas que procuram uma gestão do seu capital humano de acordo com as melhores práticas, a aplicação desta abordagem permite-lhes perceber que as opções de GRH contribuem para o aumento do valor qualitativo do capital humano do ponto de vista das atitudes e comportamentos. As opções de capital humano, na medida em que têm um efeito de reforço da satisfação, da confiança e do compromisso e, de forma indireta, do desempenho organizacional (Steers, 1977; Mathieu e Zajac, 1990; Ostroff, 1992), contribuem para a redução dos riscos e incertezas associados à gestão dos trabalhadores (Bhattacharya e Wright, 2005) e para a obtenção de vantagens competitivas sustentáveis.

Referências Bibliográficas

- Allen, N.J. e Meyer, J.P. (1990). The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, 63(1), 1-18.
- Arthur, J.B. (1994). Effects of human resource systems on manufacturing performance and turnover. *Academy of Management Journal*, 37(3), 670-687.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Barney, J. (1995). Looking inside for Competitive Advantage. *The Academy of Management Executive*, 9(4), 49-61.
- Becker, B. e Gerhart, B. (1996). The impact of human resource management on organizational performance: Progress and prospects. *Academy of Management Journal*, 39, 779-801.
- Becker, B.E. e Huselid, M.A. (1998). High performance work systems and firm performance: A synthesis of research and managerial implications. *Research in Personnel and Human Resources Management*, 16, 53-101.

- Becker, B.E., Huselid, M.A., Pickus, P.S., e Spratt, M.F. (1997). HR as a source of shareholder value: Research and recommendations. *Human Resource Management*, 36(1), 39-48.
- Becker, H.S. (1960). Notes on the concept of commitment. *American Journal of Sociology*, 66(1), 32-42.
- Bennis, W.G. e Nanus, B. (1985). *Leaders: The Strategy for Taking Charge*. New York: Harper & Row.
- Bhattacharya, M. e Wright, P.M. (2000). Recognizing risk in Human Capital Investments: a real options approach to strategic human resource management. (CAHRS Working Paper #00-20). Ithaca, NY: Cornell University, School of Industrial and Labor Relations, *Center for Advanced Human Resource Studies*.
- Bhattacharya, M. e Wright, P.M. (2005). Managing human assets in an uncertain world: applying real options theory to HRM. *International Journal of Human Resource Management*, 16(6), 929-948.
- Bontis, N., Dragonetti, N.C., Jacobsen, K. e Roos, G. (1999). The Knowledge Toolbox: A Review of the Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources. *European Management Journal*, 17(4).
- Boxall, P. e Purcell, J. (2003). *Strategy and human resource management*. New York: Palgrave Macmillan.
- Buchanan, B. (1974). Building Organizational Commitment: The Socialization of Managers in Work Organizations. *Administrative Science Quarterly*, 19, 533-546.
- Cook, J. e Wall, T. (1980). New Work Attitude Measures of Trust, Organizational Commitment and Personal Need Non-fulfillment. *Journal of Occupational Psychology*, 53(1), 39-52.
- Cunha, M.P., Rego, A., Cunha, R.C. e Cabral-Cardoso, C. (2005). *Manual de Comportamento Organizacional e Gestão*. Editora RH, 4.^a Edição.
- Day, G.S. e Nedungadi, P. (1994). Managerial representations of competitive advantage. *Journal of Marketing*, 58(2), 31-44.
- Day, G.S. e Wensley, R. (1988). Assessing advantage: a framework for diagnosing competitive superiority. *Journal of Marketing*, 52 (2), 1-20.
- Delaney, T.J., e Huselid, A.M. (1996). The impact of human resource management practices on perceptions of organizational performance. *Academy of Management Journal*, 39, 949-969.
- Delery, J.E. e Doty, D.H. (1996). Modes of theorizing in strategic human resource management: tests of universalistic, contingency and configurational performance predictions. *Academy of Management Journal*, 39(4), 802-835.
- Den Hartog, D.N., e Verburg, R.M. (2004). High performance work systems, organisational culture and firm effectiveness. *Human Resource Management Journal*, 14(1), 55-78.

Dirks, K.T. (1999). The effects of interpersonal trust on work group performance. *Journal of Applied Psychology*, 84, 445-455.

Foote, D.A. e Folta, T.B. (2002). Temporary workers as real options. *Human Resource Management Review*, 12, 579-597.

Gould-Williams, J.S. (2003). The importance of HR practices and workplace trust in achieving superior performance: a study of public-sector organizations. *International Journal of Human Resource Management*, 14(1), 28-54.

Green, K.W., Wu, C., Whitten, D. e Medlin, B. (2006). The impact of strategic human resource management on firm performance and HR professionals' work attitude and work performance. *International Journal of Human Resource Management*, 17(4), 559-579.

Guest, D. (1997). Human resource management and performance: a review and research agenda. *International Journal of Human Resource Management*, 8(3), 263-276.

Guest, D. e Conway, N. (1999). Peering into the black hole: the downside of the new employment relations in the UK. *British Journal of Industrial Relations*, 37(3), 367-389.

Guthrie, J.P., Spell, C.S., e Nyamori, R.O. (2002). Correlates and consequences of high involvement work practices: the role of competitive strategy. *International Journal of Human Resource Management*, 13(1), 183-197.

Guzzo, R.A. e Noonan, K.A. (1994). Human Resource Practices as Communications and the Psychological Contract. *Human Resource Management*, 33, 447-462.

Hage, J. (1980). *Theories of organisations: forms, process and transformation*. New York: Wiley.

Hair, J., Anderson, R., Tatham, R. e Black, W. (1999). *Multivariate Data Analysis*, 5ª ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.

Hiltrop, J.-M. (1996) The Impact of HRM on Organizational Performance: Theory and Research. *European Management Journal*, 14(6): 628-37.

Hiltrop, J.-M. e Despres, C. (1994) 'Benchmarking the Performance of HRM', *Long Range Planning*, 27(6): 43-57.

Huselid, M.A. (1995). The impact of human resource management practices on turnover, productivity and corporate financial performance. *Academy of Management Journal*, 38, 635-672.

Huselid, M.A., Jackson, S.E. e Schuler, R.S. (1997) Technical and Strategic Human Resource Management Effectiveness as Determinants of Firm Performance', *Academy of Management Journal*, 40(1), 171-88.

IASB (2006). *Discussion Paper Management Commentary*. International Accounting Standards Board.

- Kogut, B. e Kulatilaka, N. (2001). *Strategy, Heuristics and Real Options*. The Oxford Handbook of Strategy, Chapter 30.
- Kramer, R.M. (1999). Trust and distrust in organizations: emerging perspectives enduring questions. *Annual Review of Psychology*, 50, 569-598.
- Legge, K. (1995). *Human Resource Management: Rhetoric's and Realities*. London: Macmillan.
- Macky, K. e Boxall, P. (2008). High-involvement work processes, work intensification and employee well-being: a study of New Zealand worker experiences. *Asia Pacific Journal of Human Resources*, 46(1), 38-55.
- Malos, S.B. e Champion, M.A. (1995). An Options-Based Model of Career Mobility in Professional Service Firms. *The Academy of Management Review*, 20(3), 611-644.
- Mathieu, J.E. e Zajac, D.M. (1990). A review and meta-analysis of the antecedents, correlates, and consequences of organizational commitment. *Psychological Bulletin*, 108(2), 171-194.
- Meyer, A.D., Tsui, A. E Hinings, C.R. (1993). Configurational approaches to organizational analysis. *Academy of Management Journal*, 36, 1175-1195.
- Motowidlo, S.J., Borman, W.C. e Schmit, M.J. (1997). A theory of individual differences in task and contextual performance. *Human Performance*, 10, 71-83.
- Mowday, R.T., Porter, L.W., e Steers, R.M. (1982). *Employee-organization linkages: The psychology of commitment, absenteeism, and turnover*. New York: Academic Press.
- Mowday, R.T., Steers, R.M. e Porter, L.W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14(2), 224-247.
- Ostroff, C. (1992). The relationship between satisfaction, attitudes, and performance: An organizational-level analysis. *Journal of Applied Psychology*, 77, 963-974.
- Paauwe, J. e Boselie, P. (2003). Challenging "strategic HRM" and the relevance of the institutional setting. *Human Resource Management Journal*, 13(3), 56-70.
- Pestana, M.H. e Gageiro, J.N. (2005). *Análise de Dados para Ciências Sociais - A Complementaridade do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Pfeffer, J. (1998). *The human equation: Building profits by putting people first*. Boston: Harvard Business School Press.
- Rao, T.V. (1990) *The HRD Missionary*. New Delhi and Oxford: IBH, pp. 11-15.
- Sánchez, P., Chaminade, C. e Olea, M. (2000). Management of Intangibles an attempt to build a theory. *Journal of Intellectual Capital*, 1(4), 312-327.
- Schmit, M.J. e Allscheid, S.P. (1995). Employee attitudes and customer satisfaction: making theoretical and empirical connections. *Personnel Psychology*, 48(3), 521-536.

Steers, R.M. (1977). Antecedents and outcomes of organizational commitment. *Administrative Science Quarterly*, 22(1), 46-56.

Thierry, H. e Koopman-Iwema, A.M. (1984). Motivation and satisfaction. *Handbook of Work and Organizational Psychology*, 1, 131-174.

Venkataratnam, C.S., (1997) HRM Spurs Company Performance. *Human Capital*, 1(1): 60.

Walton, R.E. (1985). From Control to Commitment in the Workplace. *Harvard Business Review*, 77-84.

Way, S.A. (2002). High performance work systems and intermediate indicators of firm performance within the US small business sector. *Journal of Management*, 28(6), 765-785.

Williamson, O.E. (1991). Strategizing, Economizing and Economic Organization. *Strategic Management Journal*, 12, 75-94.

Wright, P.M., McMahan, G.C. e McWilliams, A. (1994). Human resources and sustained competitive advantage: a resourced-based perspective. *International Journal of Human Resource Management*, 5(2), 301-326.

Yeung, A.K. e Berman. B. (1997) Adding value through Human Resources: Reorienting HRM to Drive Business Performance, *Human Resource Management*, 36(3): 321-35.

Zornitsky, J.J, (1995) Making Effective HRM a Hard Business Issue. *Compensation and Benefits Management*. 2(1), 16-24.

I

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 objetivos, 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 Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) 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 Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 6.º

Órgãos

São órgãos da revista Contabilidade e Gestão:

- a) A Direção;
- b) O Conselho Editorial.

Artigo 7.º

Direcção

1. A Direcção é constituída por um Diretor e três Diretores Adjuntos.
2. O Diretor é, por inerência, o Presidente da Direcção da OTOC.
3. O Diretor é coadjuvado pelos Diretores Adjuntos, e por outros elementos por si designados.
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 Direção da Ordem 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 Direção funciona colegialmente, tendo o diretor voto de qualidade.

Artigo 8.º

Conselho Editorial

1. O Conselho Editorial é composto por três Conselheiros.
2. Os Conselheiros são nomeados pela direção, pelo período de um ano renovável.
3. Compete ao Conselho Editorial:
 - a) Sob proposta da Direção, promover e executar a linha de orientação da revista;
 - b) Propor à Direção as regras de publicação na revista;
 - c) Propor à Direção a nomeação ou destituição dos especialistas (*referees*);
 - d) Analisar o teor dos artigos para publicação e pré selecionar os especialistas (*referees*) para emissão de parecer;
 - e) Ouvir a Direção quanto à indicação dos especialistas (*referees*);
 - f) Devolver à Direção todos os artigos que não se enquadrem nas áreas científicas da revista definidas no artigo 1.º;
 - g) Devolver à Direção 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 objetivos.

Artigo 9.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 10.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 Direção da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 11.º

Autonomia

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

Artigo 12.º

Incompatibilidades

- 1 – São incompatíveis as funções de membro de Direção, Conselho Editorial e especialista (*referees*).
- 2 – Os membros da Direção da revista e do Conselho Editorial não podem apresentar artigos para publicação.

Artigo 13.º

Interpretação

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

Artigo 14.º

Publicidade

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

Lisboa, 27 de abril de 2004

O Bastonário da OTOC

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 OTOC, sendo publicada semestralmente com o objetivo de proporcionar discussão profunda e análise crítica de desenvolvimentos que afetam 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 Diretor da Revista, para Avenida Barbosa du Bocage, 45, 1049-013 Lisboa, em quatro cópias, quando em suporte de papel, ou em suporte informático para o e-mail:

revistacontabilidade@otoc.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 objetivos da Contabilidade e Gestão, será enviado pelo Conselho Editorial para dois *referees* com o objetivo de obter os comentários de (*double-blind review*).

Todos os artigos serão objeto 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 objetivo de publicação, terão de assegurar que o trabalho não infringe qualquer *copyright* existente e concordam indenizar 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 objetividade 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 (Ordalheide, (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 Commission 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 (OTOC) refereed journal. 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@otoc.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 Helliard, 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 Morais	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	Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa
Luis Lima Santos	Instituto Politécnico de Leiria

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
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 & Gestão

Portuguese Journal of Accounting and Management

Propriedade | Ownership

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

DIREÇÃO | DIRECTION

Director | Director

António Domingues de Azevedo

Diretores Adjuntos | Vice Directors

António Pires Caiado

Avelino Azevedo Antão

Guilhermina Freitas

Conselho Editorial | Executive Direction

Presidente | Editor Lúcia Lima Rodrigues

Assessora de Direção | Direction Adviser

Maria João Franca

Coordenador da Edição | Edition Coordinator

Roberto Ferreira

Capa e Paginação | Cover and Graphic Edition

DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

Impressão | Print:

Pré&Press

Tiragem: 500

Depósito Legal: 230013/05

ISSN: 1646-2750

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

Indexada à Fundação para a Ciência e a Tecnologia e à Latindex



OTOC

Contactos | Contacts

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
Departamento de Comunicação e Imagem
Av. Barbosa du Bocage, 45
1049-013 Lisboa
Tel. +351 217 999 719/718
Fax: +351 217 958 343

revistacontabilidade@otoc.pt
<http://www.otoc.pt/contabilidadeegestao>

