

Contabilidade & Gestão

10

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

Março 2011

Com a colaboração
científica da:



ADCEs

Associação de Docentes de
Contabilidade do Ensino Superior



ÍNDICE

Editorial	5
Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal	9
<i>Accountability</i> nos municípios portugueses: Percepções e práticas dos responsáveis financeiros	43
O Género e a Tomada de Decisão Ética dos Técnicos Oficiais de Contas: um estudo empírico em Portugal	77
Aula de Comércio do Porto (1803): sua Criação e Confronto Crítico com a Correlativa Aula Lisboeta	115
Estatutos da Revista «Contabilidade e Gestão»	165
Nota aos autores	169
Especialistas	177
Ficha Técnica	179
Contactos	181

Passados seis anos após a sua criação, a revista *Contabilidade e Gestão* (*Portuguese Journal of Accounting and Management*) está a iniciar o processo da sua indexação, com vista à sua maior visibilidade nacional e internacional. Até ao momento foram feitos contactos com a Fundação para a Ciência e a Tecnologia (FCT) e com a Latindex que aceitaram o pedido de indexação da revista à sua base de dados.

O Conselho Editorial da revista *Contabilidade e Gestão* recebeu até final de 2010, 118 submissões de artigos. Destes, 15 foram rejeitados de forma imediata pelo Conselho Editorial, por não serem artigos de natureza académica ou científica; 38 foram rejeitados pelos *referees*; 40 foram aceites e os restantes 25 encontram-se em curso. A taxa de aceitação da revista é, a esta data, de 34% (contra 29% no ano anterior). É de registar com agrado a melhoria da qualidade média dos artigos e a redução significativa das rejeições imediatas.

Este número é também composto por quatro artigos, sendo todos de áreas muito diferentes. O primeiro artigo é da área da Contabilidade de Gestão, o segundo da Ética na profissão contabilística, o terceiro da Contabilidade Pública e, por fim, o último artigo é na área da História da Contabilidade. O aparecimento do primeiro artigo na área da História é encarado pelo Conselho Editorial de forma muito positiva porque muito pouco foi investigado até agora neste tema. A história portuguesa é muito rica e a contabilidade, que sempre esteve presente na história e na sociedade, tem naturalmente muito para ser revelado.

No primeiro artigo, Célia Vicente, Maria João Major e José Pinto analisam qual o grau de mudança verificado nas práticas de Controlo de Gestão das empresas a operar em Portugal. Usando como base um estudo produzido com o apoio do *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), os autores concluem que à semelhança dos resultados obtidos no Reino Unido, as empresas a operar em Portugal têm vindo a alterar de forma substancial as suas práticas de Controlo de Gestão, não tendo sido encontrado suporte empírico para o argumento de Johnson e Kaplan (1987) relativo ao desfasamento entre as práticas de Controlo de Gestão das empresas e o seu ambiente de negócio. As empresas parecem estar atentas aos progressos tecnológicos como forma de introduzir técnicas de Controlo de Gestão mais avançadas que lhes permitam obter informação de gestão, quer de natureza financeira, quer não financeira, para apoiar as suas decisões.

No segundo artigo, Lúcia Torre e Teresa Proença investigam o processo de tomada de decisão ética dos Técnicos Oficiais de Contas em Portugal,

examinando diferenças de género em relação a três medidas: a consciência ética, a orientação ética e a intenção de agir de um modo questionável em situações de dilemas. As autoras concluem que no que diz respeito à consciência ética, as diferenças de género são pequenas, no entanto, as profissionais femininas avaliam algumas acções como significativamente menos éticas do que os seus colegas masculinos. Não se verificam diferenças de género relativamente à orientação ética, onde a justiça surge como um valor superior face a outros. Relativamente à intenção ética, de um modo geral, os resultados indicam que as mulheres demonstram menos vontade do que os homens, de agir de modo questionável, mas estas diferenças não são estatisticamente significativas. De um modo geral, este estudo vem refutar a teoria da socialização que defende que as mulheres desenvolvem julgamentos éticos com base em sentimentos e relacionamentos e que se preocupam menos com regras e direitos.

No terceiro artigo, Alexandra Carvalho e Roberto Casal estudam a *accountability* nos municípios portugueses. O termo é de difícil tradução para português, podendo de uma forma talvez simplista definir-se como a responsabilidade das entidades na prestação de contas. Para tal usam um questionário dirigido aos responsáveis financeiros dos municípios portugueses. Dos resultados obtidos destacam-se os seguintes: grandes municípios não têm, necessariamente, maiores índices de *accountability* face aos de menor dimensão; a informação que preparam e divulgam não é, necessariamente, mais relevante, mais oportuna e mais compreensível do que a divulgada pelos municípios mais pequenos; as ferramentas utilizadas para divulgar a informação produzida não são potenciadoras de *accountability* e a informação mais divulgada para os *stakeholders* é a informação financeira. Os autores concluem que, embora tenham existido melhorias substanciais nos últimos anos no sistema contabilístico dos municípios, ainda há algum caminho a percorrer, já que o POCAL continua a não estar totalmente implementado, havendo algumas lacunas na contabilidade patrimonial; adicionalmente, a contabilidade de custos não está implementada em alguns dos municípios. Consideram ainda que a obrigatoriedade dos Técnicos Oficiais de Contas nos municípios portugueses contribuiria para uma maior e melhor implementação do normativo contabilístico.

Finalmente, o quarto artigo é como já foi dito da área da História da Contabilidade sendo assinado por Miguel Gonçalves. Este artigo contribui para o desenvolvimento do conhecimento associado à história do ensino da Contabilidade em Portugal, evidenciando a estrutura curricular e o papel da Aula de Comércio do Porto (1803) como estabelecimento de ensino público, oficial e gratuito da Contabilidade, o segundo a existir no país em termos cronológicos, depois da criação da Aula de Comércio de Lisboa, em 1759. Em particular, o trabalho destaca a acção relevante levada a cabo pela Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, tendo sido as suas reivindicações e pressões institucionais que ajudaram a que o Porto

conseguisse uma academia análoga à da capital. O autor conclui que eram poucos os que no Porto sabiam Contabilidade por partidas dobradas e que foram as necessidades económicas da burguesia comercial portuense em ascensão que estiveram na base da criação da Aula do Comércio no Porto.

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

Durante 2010, vários colegas foram “referes ad hoc”, a quem o Conselho Editorial deseja expressar o seu reconhecimento:

Ana Maria Soares

André Silva

Cláudia Simões

Filomena Brás

Francisco Veiga

João Lisboa

Lídia Oliveira

Rui Viana

Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal

Célia Silva Vicente

ISCAL
ccvicente@iscal.ipl.pt

Maria João Major

ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa
Investigadora da BRU/UNIDE

José Castro Pinto

ISCTE - IUL Business School

Recebido a 03 de Março de 2009; Aceite a 10 de Dezembro de 2010

Resumo

O presente estudo visa analisar qual o grau de mudança verificado nas práticas de Controlo de Gestão de empresas a operar em Portugal na última década, e contribuir para o conhecimento da natureza e causas dessa mudança. Quatro questões de investigação foram colocadas na preparação do estudo: (i) 'Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão das empresas a operar em Portugal, e em caso afirmativo, qual o grau de mudança?'; (ii) 'Quais os factores que provocaram a mudança?'; (iii) 'Quais as principais técnicas adoptadas pelas empresas?'; e (iv) 'Quais os factores que provocaram a inibição de mudança no Controlo de Gestão em Portugal'. Para tal foi replicado

o questionário elaborado por Burns et al. (2002) no Reino Unido. O questionário foi enviado aos directores financeiros e *controllers* de gestão de 687 empresas de pequena, média e grande dimensão, tendo sido recebidas 116 respostas. À semelhança dos resultados obtidos no Reino Unido, as empresas a operar em Portugal têm vindo a alterar de forma substancial as suas práticas de Controlo de Gestão, não tendo sido encontrado suporte empírico para o argumento de Johnson e Kaplan (1987) relativo ao desfasamento entre as práticas de Controlo de Gestão das empresas e o seu ambiente de negócio.

Palavras Chave: Mudança na Contabilidade de Gestão; Resistência à mudança; Inquérito por questionário; Controlo de Gestão em Portugal.

Abstract

This study seeks to analyse the nature of management accounting change in firms operating in Portugal in the last decade, and to contribute for the comprehension of the reasons why firms changed their practices. Four research questions were posed when designing the investigation: (i) 'Did Portuguese firms change their management accounting practices, and if so, how deep were the changes?'; (ii) 'Which factors triggered change?'; (iii) 'Which techniques were adopted by firms?'; and (iv) 'What were the factors that explained firms resistance to change?'. Burns et al.'s (2000) questionnaire was adopted to support the investigation. The questionnaire was sent to the finance directors and controllers of 687 firms of large, medium and small size, and 116 responses were received. Similarly to the findings obtained in the UK, Portuguese firms have been changing considerably their management accounting practices. Therefore, the study did not support Johnson and Kaplan's (1987) contention that there is a gap between management accounting practices and firms' business environment.

Key Words: Management Accounting Change; Resistance to change; Survey; Management Accounting in Portugal.

1. Introdução

Estudos diversos referem que a alteração das práticas de Contabilidade de Gestão/Controlo de Gestão¹ é lenta, particularmente quando comparada com as mudanças que se verificaram no meio envolvente das organizações, em especial ao nível tecnológico e competitivo (Bromwich e Bhimani, 1989; Ezzamel et al. 1995, 1997; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). De facto,

¹ Embora em rigor a Contabilidade de Gestão seja um sub-sistema de informação nas empresas mais lato que o Controlo de Gestão, o qual tem essencialmente por objecto o planeamento e controlo das actividades organizacionais, os termos 'Contabilidade de Gestão' e 'Controlo de Gestão' são utilizadas como sinónimos ao longo deste artigo.

Johnson e Kaplan (1987) concluíram no seu livro "*Relevance Lost*" que a Contabilidade de Gestão perdeu a sua relevância, sendo incapaz de satisfazer as necessidades de informação dos gestores, já que era essencialmente a mesma que existia nos finais do século XIX e início do século XX para apoiar processos de decisão. Este argumento tem sido aceite por diversos investigadores. Contudo, estudos empíricos recentes (e.g. Burns e Baldvinsdottir, 2005; Abu Kasim e Scapens, 2007; Siti-Nabita e Scapens, 2005; Burns et al., 2002) indicam que existem mudanças significativas na forma de usar a Contabilidade de Gestão, tendo esta passado de um sub-sistema de informação que visa o registo, análise e controlo, para um sub-sistema focalizado, essencialmente, no negócio.

Tendo por cenário estes argumentos, o presente estudo pretende aferir acerca do grau de mudança verificado nas práticas de Controlo de Gestão de empresas a operar em Portugal na última década, e contribuir para o conhecimento da natureza e causas da mudança. Para tal baseia-se na replicação de um questionário elaborado por Burns et al. (2002) no Reino Unido que visou estudar de que forma os sistemas de Controlo de Gestão têm vindo a mudar naquele país. Quatro questões de investigação foram formuladas para permitir estudar o grau e a natureza da mudança ocorrida nos sistemas de Controlo de Gestão das empresas Portuguesas: (i) 'Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, e em caso afirmativo, qual o grau de mudança?'; (ii) 'Quais os factores que provocaram a mudança?'; (iii) 'Quais as principais técnicas adoptadas pelas empresas?'; e (iv) 'Quais os factores que provocaram a inibição de mudança no Controlo de Gestão'. Para recolher a informação, um questionário foi enviado a 687 grandes, médias e pequenas empresas (não financeiras) a operar em Portugal.

O artigo apresentado encontra-se estruturado em cinco secções. Depois da introdução, na secção 2, é efectuada a revisão de literatura referente a estudos sobre a mudança nas práticas de Controlo de Gestão. A metodologia e métodos de investigação adoptados são descritos na secção 3. Na secção 4 apresentam-se os resultados do questionário, bem como a análise estatística efectuada. O artigo termina com a apresentação de conclusões e sugestões para futura investigação na secção 5.

2. A Mudança na Contabilidade e Controlo de Gestão

Vários estudos têm sugerido que a mudança ao nível das práticas de Contabilidade de Gestão tem sido fraca, principalmente, quando comparada com as mudanças verificadas na envolvente tecnológica e organizacional das empresas (Bromwich e Bhimani, 1989; Johnson e Kaplan, 1987; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). A publicação do livro "*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*", pelos autores Johnson e Kaplan em 1987,

vem alertar para o facto de existir um desfasamento entre os sistemas de Controlo de Gestão da década de 80 e as necessidades de informação para a Gestão. Na perspectiva destes autores, os sistemas de Controlo de Gestão na década de 80 permaneciam basicamente os mesmos do início do século XX, gerando informação irrelevante e distorcida, inútil para apoiar processos de decisão (Johnson e Kaplan, 1987). Uma das principais razões desta situação reside no facto de, após 1925, o desenvolvimento dos mercados de capitais nos EUA ter conduzido a Contabilidade de Gestão a uma situação de subserviência, relativamente à Contabilidade Financeira. Neste contexto, diversos investigadores têm-se interessado pelo estudo da mudança nas práticas de Controlo de Gestão nas empresas, em resultado das pressões competitivas colocadas pelo ‘novo’ meio envolvente organizacional (e.g. Atkinson *et al.*, 1997; Bjornenak e Olson, 1999; Burns *et al.*, 2002; Ezzamel *et al.* 1995, 1997; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). A este respeito Scapens *et al.* (2002) identificam diversos factores relacionados com a envolvente empresarial que no seu entender são potenciais factores despoletadores de mudança nas práticas de Controlo de Gestão nas organizações:

- Globalização e foco no cliente. A globalização, o aumento da competitividade e a maior volatilidade dos mercados que conduziram à crescente ênfase no mercado e no cliente e à necessidade de desenvolver sistemas de informação que fornecessem informação permanente sobre estas variáveis;
- Mudança tecnológica. Este factor tem afectado de forma profunda o dia a dia da organização, bem como as práticas de Controlo de Gestão das empresas. As alterações tecnológicas verificadas, nos últimos quinze anos, nos métodos de produção e nos sistemas de informação, a dispersão dos computadores pessoais e o aumento da sua capacidade, tiveram um efeito significativo na natureza do trabalho e na forma como a informação flui dentro da organização. Para Scapens e Jazayeri (2003), através dos “Enterprise Resource Planning Systems” a informação está acessível a todos os níveis hierárquicos e a todos os gestores, que podem imediatamente ter acesso a informação relevante para apoiar as suas decisões. O desenvolvimento tecnológico tem, ainda, conduzido a uma descentralização do conhecimento contabilístico, podendo os gestores, ou os seus subordinados desenvolver tarefas que anteriormente pertenciam aos controllers de gestão (Abu Kasim e Scapens, 2007; Burns e Baldvinsdottir, 2005; Scapens *et al.*, 1996).

Num estudo conduzido no Reino Unido com o apoio do Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) para se investigar a natureza da mudança ocorrida nas práticas de Controlo de Gestão em empresas não financeiras a operar no Reino Unido, bem como as causas e implicações dessas mudanças, Scapens *et al.* (2002) obtiveram suporte empírico relativamente à importância que as pressões do meio envolvente empresarial e desen-

volvimento tecnológico, anteriormente referidos, assumiram no processo de mudança. Os autores concluíram que necessidades de informação em resultado da alteração das condições de mercado, da crescente concorrência e das alterações na estrutura da organização e na estratégia de negócio provocaram o desenvolvimento de novas práticas de Controlo de Gestão. Por outro lado, os resultados do estudo demonstraram que os factores que menos relevância assumiram na indução de mudança nas práticas de Controlo de Gestão das empresas corresponderam às exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira e as alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo. Adicionalmente, estes investigadores constataram que existia entre as empresas estudadas um crescente interesse por medidas de performance não financeiras, orientadas para questões de índole estratégica e comercial. A orientação comercial das empresas, a ênfase na satisfação das necessidades dos clientes e a preocupação em seguir uma estratégia de negócio clara, contrasta com a ênfase financeira que Johnson e Kaplan, em 1987, descreveram como dominando a gestão das empresas no período de 1925 a 1985. Esta nova orientação das empresas não implica necessariamente menor preocupação em medir e quantificar desempenhos organizacionais, mas apenas a necessidade de desenvolver sistemas de medidas multidimensionais que possibilitem o uso de medidas variadas de performance.

Também Sheridan (1998) procurou investigar quais os factores causadores de mudança nas empresas. Concluiu que a existência de uma concorrência intensa baseada em factores como a qualidade, nível de serviços e preços, bem como a existência de uma regulamentação crescente e pressões sociais provenientes dos accionistas e possíveis investidores são os principais factores indutores da introdução de novos sistemas de Controlo de Gestão. Sheridan acrescentou ainda que, face à alteração do seu meio envolvente, as empresas reagiram previsivelmente alterando as suas estruturas organizacionais e a forma de negociar, procurando reduzir custos, posicionando o pessoal em níveis hierárquicos mais baixos, reduzindo o tamanho dos seus escritórios centrais, concentrando-se nas suas competências centrais e respectivos processos, procurando novos grupos comerciais tais como alianças e *joint ventures*, fusões e desinvestimentos e, acima de tudo, reorganizando-se novamente.

Outro importante estudo que aborda a mudança no Controlo de Gestão foi realizado por Bjornenak e Olson (1999). Para estes autores, existem três perspectivas para analisar as alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão das empresas: (i) quanto aos objectos de custo; (ii) quanto às causas da variabilidade dos custos; e (iii) quanto ao período de reporting da informação. Bjornenak e Olson referem que a tradicional ênfase no apuramento de custos por produto e centro de responsabilidade foi alargada a um maior e diversificado número de objectos de custo. Para além disto, no presente as empresas recorrem a mais factores para descrever a causa da variabilidade dos custos do

que no passado. Os autores observam, igualmente, que os novos modelos de Controlo de Gestão diferem dos tradicionais pelo facto de terem passado a existir períodos variados para o relato da informação financeira e de a informação contabilística histórica ter sido complementada com informação de natureza previsional. Bjornenak e Olson defendem, ainda, que se assiste hoje em dia ao uso de bases de dados que possibilitam a utilização simultânea de informação financeira e não financeira, interna e externa. Os sistemas integrados que, genericamente, satisfazem todos os propósitos, estão a ser complementados com sistemas para problemas específicos. Assim, nos dias de hoje, operam nos vários níveis da organização diferentes sistemas. No limite, existem sistemas locais, suportando os processos operacionais, e sistemas estratégicos suportando os processos estratégicos. Entre estes níveis existem, ainda, sistemas de coordenação (Brecht e Martin, 1996).

Diferentes investigadores (Burns e Yazdifar, 2001; Drury *et al.*, 1993; Ezza-mel *et al.*, 1995; Granlund e Lukka, 1998) são da opinião que apesar das limitações apontadas aos sistemas tradicionais de Controlo de Gestão e de todas as vantagens e benefícios que têm sido descritos relativamente às técnicas ‘avançadas’ de Controlo de Gestão, os primeiros continuam a ser amplamente usados pelas empresas. Segundo estes, cada vez mais as empresas utilizam conjuntamente técnicas tradicionais com técnicas ‘avançadas’, combinando orçamentos, com *Balanced Scorecard* e *Activity-Based Costing*. Também estes, notam que os sistemas de Controlo de Gestão na actualidade são mais descentralizados e direccionados para as áreas nucleares de negócio, sendo as funções tradicionais dos *controllers* de gestão vindo a ser transferidas para os gestores de negócio das empresas (a este respeito ver também Burns e Baldvinsdottir, 2005; Abu Kasim e Scapens, 2007).

Outra importante linha de investigação consiste no estudo das razões que conduzem a comportamentos de resistência à mudança nos sistemas de Controlo de Gestão (Burns e Scapens, 2000; Greenwood e Hinings, 1996; Scapens, 2006; Siti-Nabita e Scapens, 2005; Van de Ven e Poole, 1995). Muitos investigadores afirmam que os sistemas da Contabilidade de Gestão podem inibir a mudança dado que as regras contabilísticas conduzem à estabilidade da organização. Mais especificamente, os gestores que tomam decisões desenvolvem rotinas a partir de experiências passadas e por sua vez essas rotinas originam regras de decisão e sistemas que dificultam a mudança. A estabilidade é importante na medida em que aumenta a capacidade de resposta da organização perante circunstâncias já ocorridas. Infelizmente, rotinas formalizadas e enraizadas na cultura da organização causam inércia e reduzem a sua capacidade de resposta a novos eventos. Um bom sistema deve dar suficiente estabilidade de forma a facilitar decisões no dia a dia da empresa, permitindo, que os gestores visionem e respondam a pressões para novas direcções da organização.

Burns *et al.* (2002) consideram que existem três tipos de resistência à mudança: (i) A resistência formal e aberta provocada por conflitos de interesses; (ii) A resistência provocada pela falta de conhecimentos ou de experiência para atingir com sucesso a mudança; e (iii) A resistência originada pela discordância com as formas de pensar e o comportamento dos envolvidos nas rotinas da organização. Os efeitos destes três tipos de resistência são difíceis de prever já que para entender o processo de mudança é necessário analisar especificamente o contexto da organização. Por outras palavras, é necessário examinar as rotinas existentes e as formas de pensar institucionalizadas na empresa (a este respeito veja-se Burns e Scapens, 2000) e analisar os possíveis conflitos e oportunidades que podem surgir no processo de mudança. Burns *et al.* (2002) concluíram, ainda, que não existem simples prescrições para gerir e obter ‘sucesso’ num programa de mudança para novos sistemas de Contabilidade de Gestão. Soluções que conduzem ao ‘sucesso’ num determinado contexto físico e temporal podem não ser as mais apropriadas numa outra empresa em determinado período de tempo. Apesar disto, a previsão do ‘sucesso’ da implementação de uma determinada mudança pode ser melhorada se o novo sistema de Contabilidade de Gestão for compatível com a cultura empresarial existente. Neste sentido, é importante que regularmente os gestores questionem as formas de pensar dentro da organização, principalmente se tencionam mudar os seus sistemas de Controlo de Gestão. Deve ser da responsabilidade dos gestores que lideram o processo de mudança a análise das práticas e comportamentos institucionalizados na empresa, bem como a antecipação das mudanças institucionais necessárias para implementar com ‘sucesso’ o novo sistema de Contabilidade de Gestão. Para além de se dever conhecer a cultura existente na organização, numa fase posterior de um programa de gestão da mudança, é muito importante desenvolver a comunicação, educação e treino. A natureza e os propósitos da mudança precisam de ser comunicados a todas as partes relevantes da empresa, bem como se necessário discutida a necessidade de alterar as formas de pensar. Quanto ao treino, este deve ser extensivo e intensivo, ou seja, deve abranger todos os indivíduos, e deve ser suficientemente profundo de forma a que cada pessoa entenda na totalidade as novas formas de trabalhar. Em síntese, Burns *et al.* (2002) alertam para o facto de a mudança na Contabilidade de Gestão ser um processo complexo e multidimensional que requer planeamento e cuidada implementação não só ao nível ‘técnico’, como também ao nível cultural e institucional. A consideração de aspectos institucionais é fundamental para assegurar o não desfasamento entre as rotinas da organização e as novas práticas que se pretendem implementar.

3. Metodologia Adoptada

O presente estudo visa dar resposta à questão de investigação principal ‘Qual o grau de mudança nos sistemas de Contabilidade de Gestão / Controlo de Gestão nas empresas a operar em Portugal na última década?’, baseando-se

para tal na replicação de um questionário elaborado por Burns *et al.* (2002) no Reino Unido com o apoio do *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA). Quatro sub questões de investigação foram enunciadas para facilitar a operacionalização do estudo: (i) ‘Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas a operar em Portugal, e em caso afirmativo, qual o grau de mudança?’; (ii) ‘Quais os factores mais relevantes que originaram o processo de mudança?’; (iii) ‘Quais as principais técnicas adoptadas pelas empresas em Portugal na última década?’; e (iv) ‘Quais os factores mais importantes que provocaram a inibição de mudança no Controlo de Gestão’. Optou-se pela utilização de questionários, no sentido de adoptar a mesma metodologia do estudo de Burns *et al.* (2002) efectuado sobre o mesmo assunto e, tendo em conta, que se pretendia questionar um número elevado de inquiridos, dispersos geograficamente.

Com o objectivo de se iniciar o estudo foram contactos os Professores Burns, Ezzamel e Scapens e solicitada autorização para se proceder à tradução do questionário e seu envio às empresas. Foi decidido replicar o questionário destes investigadores em Portugal dado serem relativamente poucos os estudos desta natureza neste país. Após obtida autorização procedeu-se à preparação do questionário, tendo sido decidido pelos investigadores, como forma de obter uma maior taxa de resposta, que este deveria ser enviado, simultaneamente, pelas vias postal e electrónica às empresas (Dillman, 2000; Ryan *et al.*, 2002). Os *controllers* de gestão e directores financeiros de grandes, médias e pequenas empresas (não financeiras) a operar em Portugal foram definidos como os destinatários do questionário.

Para evitar a duplicação de respostas, relativamente a cada empresa, foi atribuído um código de acesso a digitar no site, disponibilizado *on line*, para poder aceder ao questionário.

O questionário é composto por quatro partes, numeradas sequencialmente de A a D (ver anexo I). A secção A engloba questões diversas sobre a mudança no Controlo de Gestão nas organizações. A primeira questão colocada, nesta secção, é nuclear dado que condiciona as questões às quais os inquiridos terão de responder. A secção B coloca um conjunto de questões que pretendem obter uma caracterização da empresa. Por sua vez, na secção C pretende-se que o inquirido forneça alguns elementos caracterizadores quanto à sua função na empresa, antiguidade e grau de escolaridade. Finalmente, na secção D o inquirido é convidado a expressar qualquer questão que não tenha sido abordada previamente no questionário e que considere relevante para o entendimento da natureza das alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão da empresa onde trabalha.

Para a concretização deste estudo, utilizou-se uma listagem de 5.507 empresas, fornecida pelo Instituto Nacional de Estatística. Admitindo um nível de confiança de 95% e uma margem de erro de 3,5%, foi estabelecido que

o número de empresas a inquirir seria de 687. Esta amostra total foi, posteriormente, dividida pelos vários estratos de escalão: valor do volume de negócios / número de pessoas ao serviço, tendo em conta, aproximadamente, a representatividade de cada escalão no total da população de 5.507 empresas. A recepção dos inquiridos desenrolou-se entre os meses de Janeiro e Junho de 2006, tendo a sua análise decorrido nos três meses seguintes. O total de inquiridos recebidos foi de 116, agregando os recebidos via electrónica e correio. Tendo em conta este número, verificou-se uma taxa de resposta na ordem dos 17%. O quadro 1 apresenta a caracterização das empresas que responderam ao questionário:

Quadro 1 | Caracterização das Empresas que Responderam ao Questionário

Localização das Empresas:	Peso no Total de Empresas (em %)
Distrito de Lisboa	45%
Distrito do Porto	17%
Distrito de Aveiro	16%
Número de Trabalhadores ao Serviço:	
20 a 49 trabalhadores	35%
50 a 99 trabalhadores	29%
100 a 249 trabalhadores	22%
250 a 499 trabalhadores	9%
500 a 999 trabalhadores	2%
1.000 a 99.999 trabalhadores	3%
Volume de Negócios:	
3.000.000 € a 4.999.999 €	28%
5.000.000 € a 6.999.999 €	13%
7.000.000 € a 14.999.999 €	27%
15.000.000 € a 24.999.999 €	16%

Como se verifica, a maior concentração de respostas provém do distrito de Lisboa, com o número de 52 empresas, e em segundo e terceiro lugar, do distrito do Porto e de Aveiro. Quanto ao número de pessoas ao serviço observou-se que do total das 116 respostas, cerca de 64% possuem entre 20 e 99 trabalhadores e só 5% das empresas têm mais de 500 trabalhadores. Analisando o volume de negócios das empresas inquiridas verifica-se, de forma idêntica, que a maior percentagem de empresas respondentes são empresas que se situam nos escalões inferiores da variável.

Na análise estatística foi utilizada a abordagem univariada, nomeadamente, frequências relativas, média, moda, mediana e desvio padrão e ainda a abordagem multivariada (componentes principais, clusters – método k-means e discriminant), no sentido de, através dos dados obtidos, responder às

questões de investigação levantadas à priori. Para o tratamento estatístico dos dados foi utilizado o programa SPSS (versão 15.0), e após uma leitura dos dados foram seleccionados os aspectos mais relevantes para a análise.

4. Análise e Discussão dos Resultados

4.1. Análise Univariada

São apresentadas, em seguida, as respostas obtidas, às questões de investigação, após a realização da análise univariada.

No que se refere à primeira sub questão: Q1.1. ‘Existiu ou não alteração nas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão, na última década, nas empresas Portuguesas, e se sim qual o grau de mudança?’, utilizando as respostas às questões 1, 2 e 3 do inquérito, observa-se que a grande maioria das empresas Portuguesas (85%, ou seja, 99 empresas inquiridas) sofreram alterações ao nível do Controlo de Gestão e que as mesmas qualificaram essa mudança como substancial ou muito substancial. Relativamente à natureza dessas alterações, em primeiro lugar, as empresas divulgaram que as mudanças surgiram ao nível da introdução de novos *softwares* informáticos e em segundo lugar, são identificadas, pelos inquiridos, alterações relacionadas com a reorganização, desenvolvimento e melhoria de informação já existente.

Na sub questão seguinte (Q1.2.), tendo por base as questões 4, 5 e 6 do inquérito, relacionadas com os factores que influenciam a ocorrência de alterações ao nível do Controlo de Gestão, encontram-se aspectos derivados do ambiente interno das empresas, tais como, necessidades de informação de gestão por parte dos gestores para fazer face a aumentos de produtividade/eficiência, ou a mudanças da estratégia empresarial ou das estruturas internas das organizações. São também considerados importantes, por parte das empresas inquiridas, para que possa ocorrer mudança, factores ligados à disponibilidade de recursos ao nível de competências por parte dos trabalhadores e ao nível da existência de *softwares* apropriados.

Quanto à sub questão, Q1.3., correspondente às questões 7, 8, 9 e 10 do inquérito, sobre as técnicas adoptadas, verifica-se que, do total das empresas onde existiu mudança 51% referiram a utilização de medidas de qualidade. Com índices elevados de adopção encontram-se ainda, a utilização por parte dos inquiridos, de medidas de *performance* não financeiras, da contabilidade de gestão estratégica e da ferramenta *Activity-Based Costing*.

Relativamente à quarta e última sub questão: Q1.4. ‘Quais os factores importantes que provocam a inibição de mudança no Controlo de Gestão’, com base nas respostas às questões 11 e 12 do inquérito, conclui-se que, os

problemas com a mudança do Controlo de Gestão, normalmente, estão associados a factores humanos, tais como, falta de formação e de habilitações por parte dos trabalhadores e à existência de uma cultura empresarial que oferece resistência à novidade, dificultando a mudança. Para além destes, também foram apontados como aspectos que dificultam a mudança, questões de natureza informática e relacionadas com o deficiente planeamento, organização e controlo do próprio processo de mudança por parte dos responsáveis. Finalmente foram considerados pelos inquiridos como factores mais importantes na inibição de mudança os custos elevados de novos *softwares*, bem como aspectos ligados ao conservadorismo, ou seja, à cultura empresarial de resistência à mudança.

4.2. Análise Multivariada | Técnica das Componentes Principais

Numa fase posterior recorreu-se à análise multivariada através da técnica baseada na análise dos componentes principais (ACP) com a finalidade de aprofundar o estudo e de verificar quais as variáveis mais correlacionadas, reduzindo as dimensões (factores) que permitem explicar por um lado (1) a mudança ocorrida no Controlo de Gestão na última década e, por outro, (2) os factores associados à inibição de mudança.

4.2.1. ACP – Factores que Ocasionam Mudança

De forma a estudar a importância dos factores indutores de mudança, a técnica das componentes principais foi aplicada a uma amostra de dimensão de 99 respostas (empresas onde existiu mudança), com 23 variáveis, em que se pretendeu analisar a correlação entre elas e simplificar as causas que estão na base das alterações que se verificaram ao nível do Controlo de Gestão das empresas Portuguesas na última década.

Tendo por base a estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin*, que indica o valor de 0,854 (quanto mais correlacionadas estiverem as variáveis mais este coeficiente se aproxima de 1) e o teste de *Bartlett's*, o qual apresenta o valor de 1120,980, correspondente a um nível de significância de 0, pode-se concluir que as variáveis devem estar correlacionadas (ver o quadro A, no Anexo II).

Os resultados obtidos mostram que os cinco primeiros factores explicam cerca de 63% da variância, conforme se pode constatar através do quadro B, no Anexo II. Analisando separadamente cada um dos componentes, verifica-se que, da variância total explicada, o primeiro factor explica cerca de 18%, sendo o que mais contribui para a explicação do fenómeno em causa, surgindo os quatro factores seguintes com percentagens decrescentes relativamente ao total da variância explicada, ou seja, o segundo contém cerca de 13% da variância total, o terceiro 12%, o quarto 11% e o último componente, sendo o que menos contribui, relativamente aos restantes, para o despoletar de mudança, explica cerca de 8% da variância total.

Sendo assim, decidiu-se reter as cinco componentes principais, para projectar os dados e estudar as suas relações. Para uma melhor interpretação apresenta-se a matriz das componentes com os factores superiores a 0,5. Depois de se definir o número de componentes principais, houve a necessidade de fazer a interpretação das mesmas, tendo-se procedido à sua rotação, a fim de encontrar uma melhor discriminação das componentes e fazer sobressair o seu significado (ver o quadro C, no Anexo II). A interpretação será tanto mais fácil, quanto mais a variável se aproximar de 1, apenas num factor, e 0 nos restantes. A análise multivariada permitiu agrupar os factores que impulsionaram os processos de mudança no Controlo de Gestão organizacional e resumi-los em cinco componentes.

As cinco componentes relacionadas que traduzem as alterações no Controlo de Gestão foram designadas em termos de, influência do mercado envolvente, influência da gestão interna, influência de sistemas e técnicas internas, influência de entidades externas e influência da dimensão organizacional e dos recursos humanos. De seguida é explicada de forma mais detalhada a designação atribuída a cada uma das componentes.

- **Componente 1** | Influência do mercado envolvente: Reúne os factores intrínsecos ao mercado envolvente da empresa e ao seu relacionamento com entidades que compõem esse mercado, tais como, clientes, concorrentes, fornecedores e estado. Ou seja, agrupa os factores que provocam alterações no Controlo de Gestão e que derivam do posicionamento da empresa no mercado, cada vez mais exigente, global e competitivo.
- **Componente 2** | Influência da gestão interna: Reúne todos os factores associados a alterações internas na estrutura organizacional, bem como nas políticas, estratégias e iniciativas de gestão em resultado de esforços dos órgãos de gestão das empresas em melhorarem os desempenhos destas.
- **Componente 3** | Influência de sistemas e técnicas internas: Agrupa os factores relacionados com a influência que, as técnicas e/ou sistemas contabilísticos e os sistemas informáticos exercem dentro da organização, no sentido de impulsionar processos de mudança ao nível do Controlo de Gestão. Mais especificamente, esta componente inclui, factores como, novos *softwares*, e disponibilidade de recursos financeiros para adquiri-los, e também, novas técnicas e exigências a nível contabilístico.
- **Componente 4** | Influência de entidades externas: Neste componente encontram-se factores associados à influência que os consultores externos ou um poderoso gestor local podem exercer nos sistemas de Controlo de Gestão das organizações.
- **Componente 5** | Influência da dimensão organizacional e dos recursos humanos: Ao nível deste componente foram agregados todos os factores relacionados com a dimensão organizacional e dos recursos humanos.

Em suma, da análise multivariada elaborada através das componentes principais foi possível concluir que, o maior impulsionador da mudança do Controlo de Gestão prende-se com factores ligados ao mercado envolvente das organizações (componente 1), com uma variância explicada de 18%. Com importância também relevante para a explicação das razões para a ocorrência de mudança, embora a um nível mais baixo que a primeira, surgem as componentes 2 ('influência da gestão interna'), 3 ('influência de sistemas e técnicas internas') e 4 ('influência das entidades externas'). Finalmente, foram também considerados pelos inquiridos como factores impulsionadores da mudança, ainda que em menor grau, a dimensão da empresa e a competência dos trabalhadores (componente 5).

Estes resultados são similares aos encontrados por Burns *et al.* (2002) e mostram a importância que o meio envolvente das organizações assume presentemente na sua gestão. Com efeito, num mundo empresarial cada vez mais global e competitivo, as organizações só têm hipótese de sobreviver e prosperar se forem hábeis em acompanhar as exigências e tendências do mercado, nomeadamente as colocadas pelos clientes, mas também pelos concorrentes, reguladores e outros *stakeholders*.

4.2.2. ACP – Factores que Inibem a Mudança

Para analisar os factores inibidores de mudança nas organizações estudadas, a técnica das componentes principais foi aplicada a uma amostra de dimensão de 116 respostas (total das empresas inquiridas, independentemente de terem afirmado a existência ou não de mudança), com 16 variáveis.

A estatística de *Kaiser-Meyer-Olkin* foi calculada, apresentando o valor de 0,94, considerado muito bom, para esta estatística (ver quadro D, no Anexo II). O teste de *Bartlett's* apresenta o valor de 1609,353 (cf. Quadro D), ao qual está associado um nível de significância de 0, indicando que as variáveis devem estar correlacionadas.

Conforme mostram os resultados que constam do quadro E (ver Anexo II), os dois primeiros componentes explicam cerca de 70%. Analisando a contribuição de cada um dos componentes verifica-se que, da variância total explicada, o primeiro factor explica cerca de 38%, restando para a segunda componente 32% da variância explicada.

Tal como se efectuou para a análise das causas da mudança, foram retidas as duas componentes principais determinadas anteriormente, para projectar os dados e estudar as suas relações. Para uma melhor interpretação no quadro F (ver Anexo II) apresenta-se a matriz dos componentes com os factores superiores a 0,7. A análise multivariada agrupou os diversos factores significantes para efeitos da explicação da inibição da mudança no Controlo de Gestão organizacional e resumi-os em duas componentes.

Estas duas componentes explicam a não existência de mudança, por um lado, pela dificuldade de adaptação às novas tecnologias e, por outro, pela cultura empresarial conservadora. Estes factores são melhor descritos seguidamente:

- **Componente 1** | Adaptação às novas tecnologias: Agrupa os factores relacionados com as preocupações da introdução de novas tecnologias na explicação da inibição de mudança. Mais especificamente, contempla os factores ligados aos custos de novos *softwares* e às incompatibilidades destes relativamente aos sistemas já existentes na organização.
- **Componente 2** | Cultura empresarial conservadora: Reúne factores relacionados com o conservadorismo, relutância em mudar e, ainda, com a falta de relevância atribuída ao Controlo de Gestão dentro da organização.

Em resumo, da análise multivariada efectuada pode-se concluir que a adaptação às novas tecnologias representa um papel importante como factor da não existência de mudança (esta componente explica cerca de 38% do fenómeno em causa). De facto, os aspectos ligados às novas tecnologias, nomeadamente, questões relacionadas com os custos de novos *softwares*, compromissos com fornecedores de *softwares*, as incompatibilidades ao nível dos sistemas, exercem uma força bastante poderosa aquando de um processo de implementação de mudança, podendo por um lado, servir de impulsionadores ou, pelo contrário, de impeditivos da mudança. Explicando 32% da variância total, a componente 2 também contribui fortemente para a explicação da inibição da mudança. Efectivamente a existência de uma cultura organizacional adversa à mudança e conservadora é, na opinião dos inquiridos, um factor relevante na compreensão das razões pelas quais as empresas persistem em manter inalteradas as suas práticas de Controlo de Gestão.

4.3. Análise Multivariada – Clusters

Subsequentemente, com o objectivo de concentrar as empresas inquiridas em grupos, atendendo ao grau de importância que as mesmas atribuíram, quer quanto (1) aos factores indutores de mudança, quer quanto (2) aos factores de inibição de mudança, foi realizada uma análise de *clusters*, com carácter exploratório, utilizando diferentes critérios de agrupamento (*ward*, *complete linkage*, etc.), os quais apresentaram resultados relativamente semelhantes. Entre eles seleccionou-se o método *k-means* por ter sido o que permitiu obter resultados em maior concordância com a análise *discriminant*, efectuada posteriormente. Esta última técnica foi utilizada como instrumento estatístico avaliador da consistência dos grupos sugeridos pela análise de *clusters*.

4.3.1. Clusters – Factores que Ocasionam Mudança

Relativamente aos factores indutores de mudança a partir da análise de *clusters* foi possível agrupar o total das 99 empresas inquiridas, onde existiu alterações ao nível do Controlo de Gestão na última década, em dois grupos. O primeiro (designado por grupo 1) é constituído por 62 empresas e o segundo (grupo 2) por 37 empresas.

Relacionando cada grupo com as cinco componentes, identificadas a partir da técnica das componentes principais (ver sub secção 4.2.1.), detectámos que o grupo 1 considera como maiores impulsionadores de mudança as três primeiras componentes e o grupo 2 atribui maior importância às componentes quatro e cinco.

O grupo 1, composto por 62 empresas, considera que as causas da mudança estão mais fortemente ligadas ao mercado envolvente, e a factores internos relacionados com alterações na estrutura, políticas e estratégias, fundamentadas nas preocupações da gestão, e à adopção de técnicas e sistemas contabilístico/informáticos. Por sua vez, o grupo 2, composto por 37 empresas, atribui maior importância para explicar o despoletar de processos de mudança à influência exercida por entidades externas e à dimensão e influência dos recursos humanos nas empresas.

No quadro G (ver anexo II) analisa-se a importância de cada um dos factores dentro de cada um dos grupos, tendo sido para tal tomados por base os valores médios (centro dos clusters). Dos três factores associados ao grupo 1 aquele que se reveste de importância superior face aos restantes é a influência da gestão interna (*REGR factor score 2 for analysis 1* – com valor médio de 0,12098) que compreende as preocupações da gestão no exercício das suas funções no interior da organização. Relativamente ao grupo 2, o factor que este considera de maior importância para a explicação da mudança é a influência da dimensão e da competência dos trabalhadores (*REGR factor score 5 for analysis 1* – com valor médio de 0,8631).

No sentido de validar os resultados anteriores procedeu-se à extracção do quadro H (anexo II), donde se constata que apenas duas das 99 empresas não se encontram correctamente classificadas. Por outras palavras, tal significa que dividindo as empresas em dois grupos tendo por base a sua percepção relativamente às cinco componentes das causas de mudança, 98% das empresas se encontram bem classificadas.

4.3.2. Clusters – Factores que Inibem a Mudança

Quanto aos factores que inibem a mudança, e aplicando esta mesma técnica, foram também formados dois grupos, o primeiro constituído por 64 empresas e o segundo por 52, para um total de 116 empresas. Esta divisão tem por base a

importância que cada um dos grupos atribui às duas componentes que inibem a mudança extraídos da aplicação da técnica das componentes principais na sub secção 4.2.2.

Da relação entre os grupos e as componentes verifica-se que o grupo 1 considera como maior inibidor de mudança a componente 2 e o grupo 2 dá maior importância à componente 1, tal como pode ser observado no quadro I, no Anexo II. O grupo 1, composto por 64 empresas, explica as dificuldades de mudança associando-a à cultura empresarial conservadora e à relutância em mudar e, ainda, à pouca importância atribuída ao Controlo de Gestão dentro da organização, apresentando esta componente (*REGR factor score 2 for analysis 1*) a média de 0,15732. Por seu lado, o grupo 2, de 52 empresas, atribui importância para explicar a inibição da mudança aos factores relacionados com as preocupações associadas à introdução de novas tecnologias, nomeadamente aos custos de novos *softwares* e às incompatibilidades destes relativamente aos sistemas já existentes na organização. Esta componente, designada de *REGR factor score 1 for analysis 1* apresenta uma média de 0,88302.

Validando os resultados obtidos com a apresentação do quadro J (ver Anexo II), verifica-se que apenas, uma empresa não se encontra bem classificada. Efectivamente, este resultado mostra que 99% do total das 116 empresas se encontram correctamente classificadas.

5. Conclusões Finais e Sugestões para Futura Investigação

Constatou-se no estudo apresentado que, ao contrário do que Johnson e Kaplan (1987) argumentaram para os EUA, mas de forma idêntica aos resultados obtidos na investigação de Burns *et al.* (2002) no Reino Unido, as empresas a operar em Portugal têm vindo a alterar de forma substancial as suas práticas de Controlo de Gestão ao longo da última década. Efectivamente uma elevada percentagem das empresas inquiridas (85%) revelou ter sofrido mudanças importantes nos seus sistemas de Contabilidade Gestão, em grande parte devido à introdução de novos *softwares* informáticos e necessidade de reorganização e melhoria da informação existente. Como em Burns *et al.* (2002) as pressões relacionadas com a globalização e o aumento da competitividade associadas ao 'novo' ambiente empresarial são os factores que melhor explicam a necessidade de as empresas obterem melhor informação de gestão. Sem esta informação as empresas inquiridas teriam dificuldades em aumentar a sua eficiência e produtividade e em seguir estratégias empresariais que lhes permitissem posicionar-se de forma competitiva nos seus mercados. A introdução de novos meios informáticos foi uma das formas, reveladas por este estudo, que as empresas encontraram para disponibilizar atempadamente informação e para responder rápida e de forma eficiente às pressões do seu meio envolvente. Para além destes aspectos, o estudo revelou que mais de metade das empresas que responderam

ter mudado de forma significativa as suas práticas de Controlo de Gestão, identificaram as medidas de qualidade como uma das ferramentas que mais passaram a usar. Também com elevados níveis de adopção surgiram as medidas de *performance* não financeiras, a contabilidade de gestão estratégica e a abordagem *Activity-Based Costing*. A dimensão humana e comportamental, nomeadamente a falta de formação e de habilitações por parte dos trabalhadores, e a existência de uma cultura empresarial adversa à mudança, revelaram-se factores importantes para explicar as razões porque algumas empresas não mudaram os seus sistemas de Controlo de Gestão. Este factor também no Reino Unido se mostrou particularmente importante na compreensão dos factores inibidores da mudança. Outra das dificuldades associadas à mudança relaciona-se com questões de natureza informática, em particular com as inconformidades dos actuais sistemas informáticos e os custos de os substituir.

Face aos resultados obtidos pode ser defendido que o argumento de Johnson e Kaplan apresentado em "*Relevance Lost*" sobre o desfasamento entre as práticas de Controlo de Gestão das empresas e os avanços tecnológicos das últimas décadas não tem suporte empírico, pelo menos, na actualidade para Portugal e Reino Unido. As empresas parecem estar atentas aos progressos tecnológicos como forma de introduzir técnicas de Controlo de Gestão mais avançadas que lhes permitam obter informação de gestão, quer de natureza financeira, quer não financeira, para apoiar as suas decisões. Só desta forma poderão lidar com as pressões cada vez mais competitivas impostas pelo seu meio envolvente e *stakeholders*.

Durante a condução desta investigação foram diversas as dificuldades encontradas, tendo sido indiscutivelmente a mais importante a relacionada com a obtenção de resposta ao questionário enviado. Apesar de ter sido disponibilizado o questionário através de duas vias (postal e electrónica) a taxa de resposta obtida foi relativamente baixa (17%) face à pretendida pelos investigadores. Tal facto pode ser explicado por o questionário ter sido enviado, simultaneamente, a empresas de grande e média dimensão e a empresas de pequena dimensão, as quais nem sempre têm sistemas de Controlo de Gestão implementados. Por este motivo, sugere-se que no futuro venha a ser estudada a mudança nas práticas de Controlo de Gestão tendo como 'pano de fundo', essencialmente, as grandes empresas Portuguesas. Um outro estudo que se sugere para ser conduzido futuramente respeita à investigação das práticas de controlo de gestão, e de como estas têm vindo a mudar, no sector financeiro (banca e seguros). Efectivamente, as conclusões apresentadas, apenas, respeitam a empresas não financeiras, pelo que seria interessante complementá-las com resultados do sector financeiro. Finalmente, sugere-se a condução de estudos de caso longitudinais em organizações específicas que tenham nos últimos anos sido expostas a elevadas pressões competitivas e/ou institucionais (e.g. regulação) para analisar de que forma os seus sistemas e práticas de Controlo de Gestão mudaram.

Referências Bibliográficas

Abu Kasim, N e Scapens, R. (2007) Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), 209-47.

Atkinson, A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. e Wu, A. (1997) New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 79-108.

Bjornenak, T. e Olson, O. (1999) Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10 (4), 325-38.

Brecht, H.D. e Martin, M.P. (1996) Accounting information systems: the challenge of extending their scope to business and information strategy. *Accounting Horizons*, 4, 16-22.

Bromwich, M. e Bhimani, A. (1989) *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London: CIMA.

Burns, J. e Balvinsdottir, G. (2005) An institutional perspective of accountants new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-57.

Burns, J., Ezzamel, M. e Scapens, R.W. (2002) *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*. London: CIMA.

Burns, J. e Scapens, R.W. (2000) Conceptualising management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 10(1), 1-19.

Burns, J. e Yazdifar, H. (2001) Trick or treats. *Financial Management*, March, 33-5.

Dillman, D.A. (2000) *Mail and Internet Survey: The Tailored Design Method*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2nd edition.

Drury, C., Braund, S., Osbourne, P., e Tayles, M. (1993) *A survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*. London: ACCA.

Ezzamel, M., Lilley, S. e Willmott, H. (1995) *Changes in Managers and Managing Change*. London: CIMA.

Ezzamel, M., Lilley, S. e Willmott, H. (1997) Accounting for management and management accounting: reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, 34(3), 439-63.

Granlund, M. e Lukka, K. (1998) It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-79.

Greenwood, R. e C. R. Hinings (1996), Understanding radical organizational Change: Bringing together the old and new institutionalism, *Academy of Management Review* 21(4), 1022-1054.

Johnson, H.T. e Kaplan, R.S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Cambridge, MA: Harvard Business School Press.

Ryan, B., Scapens, R.S. e Theobald, M. (2002) *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. London: Thomson, 2nd Edition.

Scapens, R.W. (2006) Understanding management accounting practices: a personal journey. *British Accounting Review*, 38(1), 1-30.

Scapens, R.W., Ezzamel, M., Burns, J. e Baldvinsdottir, G. (2002). *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*. London: CIMA.

Scapens, R.W. e Jazayeri, M. (2003) ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-33.

Scapens, R., Turley, S., Burns, J., Joseph, N., Lewis, L. e Southworth, A. (1996) *External Reporting and Management Decisions: A Study of their Interrelationship in UK Companies*. London: CIMA.

Sheridan, T. (1998) The changing shape of the finance function. *Management Accounting*, February, 18-20.

Siti-Nabita, A. e Scapens, R. (2005) Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(1), 44-73.

Van de Ven, A. e M.S. Poole (1995), Explaining development and change in organizations, *Academy of Management Review* 20(3), 510-540.

Wickramasinghe, D. e Alawattage, C. (2007) *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*. London: Routledge.

Anexo I | Questionário dirigido às Empresas

Secção A

Questões sobre as mudanças no Controlo de Gestão na sua organização

Por favor responda às seguintes questões tendo em conta a sua experiência na actual organização (e não a percepção que tem em geral das práticas de controlo de gestão).

1. A sua organização sofreu alterações ao nível do Controlo de Gestão na última década? Como por exemplo, alterações “formais” nos sistemas e/ou técnicas usadas, ou alterações no uso, e percepções da relevância do Controlo de Gestão.

(Por favor assinale com x)

Sim (Por favor responda a todas as restantes questões)

Não (Por favor passe para a questão 11)

2. Como descreveria o grau de mudança no Controlo de Gestão na sua organização?

(Por favor assinale com x)

Moderado Substancial Muito substancial

3. Por favor, descreva brevemente as alterações específicas no Controlo de Gestão que ocorreram na sua organização durante a última década e se possível indique o momento em que ocorreram essas alterações:

4. Relativamente à sua organização, por favor indique a importância dos seguintes factores nas mudanças ocorridas no Controlo de Gestão durante a última década. Qualifique as suas respostas da seguinte forma:

1=Sem importância, 3=Importância média, 5=Muito importante

(Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

a. Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	1	2	3	4	5
b. Existência de um novo software de contabilidade	1	2	3	4	5
c. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex. ABC ou CBA, custo marginal ou supervariável)	1	2	3	4	5
d. Percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	1	2	3	4	5
e. Necessidade de alterações na informação de gestão	1	2	3	4	5
f. Alterações nas condições de mercado	1	2	3	4	5
g. Alterações na estrutura organizacional	1	2	3	4	5
h. Alterações nas políticas e estratégias de gestão	1	2	3	4	5
i. Alterações na dimensão da organização	1	2	3	4	5
j. Globalização a nível mundial dos mercados	1	2	3	4	5
k. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	1	2	3	4	5
l. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas	1	2	3	4	5
m. Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	1	2	3	4	5
n. Observação de alterações em outras organizações (ex. observações directas, revistas profissionais)	1	2	3	4	5
o. Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	1	2	3	4	5
p. Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local	1	2	3	4	5
q. Alterações na estratégia global do negócio	1	2	3	4	5
r. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade	1	2	3	4	5
s. Necessidade de redução da força de trabalho	1	2	3	4	5
t. Influência dos consultores externos	1	2	3	4	5
u. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço)	1	2	3	4	5
v. Alterações das exigências por parte dos clientes	1	2	3	4	5
w. Leis e outras normas					
Outras (Por favor especifique)					
	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5

5. Por favor descreva brevemente factores específicos que tenham influenciado fortemente as alterações ocorridas no Controlo de Gestão na sua organização durante a última década:

6. Por favor descreva os problemas, decepções e falhas associados a mudanças nos sistemas de Controlo de Gestão da sua organização durante a última década. Indique igualmente porque é que essas alterações se traduziram em falhas e/ou decepções. (Indique especificamente as alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão)

7. Quais das seguintes técnicas específicas de Controlo de Gestão adoptou a sua organização durante a última década? (Por favor assinale com x)

- a. Custeio baseado nas actividades (CBA ou ABC)
- b. Custeio marginal ou supervariável
- c. Contabilidade de gestão estratégica
- d. Blackflush accounting
- e. Medidas de performance não financeiras
- f. Economic value added™ (EVA™)
- g. Margem de contribuição residual (Residual income)
- h. MRP (Materials requirements planning)
- i. Medidas de qualidade
- j. Balanced Scorecard
- k. Just-in-Time

Outros (Por favor especifique)

8. Se alguma das técnicas acima especificadas foi adoptada na última década na sua organização por favor descreva brevemente porquê e quando é que cada uma delas foi adoptada. (Indique quais as técnicas adoptadas, especificamente)

9. Por favor descreva brevemente o seu papel nas alterações ocorridas no Controlo de Gestão na sua organização.

10. Por favor indique a veracidade de cada uma das seguintes afirmações no que se refere à sua organização. Qualifique as suas respostas da seguinte forma:

1=Totalmente em desacordo, 3=Algum acordo, 5=Totalmente de acordo

(Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

- a. O Controlo de Gestão é da responsabilidade dos gestores (i.é., não contabilistas) e não dos contabilistas 1 2 3 4 5
- b. As previsões são mais importantes do que comparações com números históricos 1 2 3 4 5
- c. Os indicadores não financeiros são mais importantes do que indicadores financeiros 1 2 3 4 5
- d. Os gestores têm mais consciência comercial do que no passado 1 2 3 4 5

11. Relativamente à sua organização, por favor indique a importância de cada um dos seguintes factores na inibição de mudança no Controlo de Gestão na última década. Qualifique as suas respostas da seguinte forma:

1=Sem importância, 3=Importância média, 5=Muito importante

(Por favor assinale com um círculo a opção escolhida)

- a. Custos elevados dos novos softwares de contabilidade 1 2 3 4 5
- b. Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão 1 2 3 4 5
- c. Satisfação geral com as práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão existentes 1 2 3 4 5
- d. Conservadorismo da gestão de topo 1 2 3 4 5
- e. Relutância em alterar as práticas e sistemas de Controlo de Gestão existentes 1 2 3 4 5
- f. Activos especificamente ligados às práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão em vigor (ex. computadores) 1 2 3 4 5
- g. Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão 1 2 3 4 5

- | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| h. Preocupação com as novas tecnologias | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| i. Preocupação relativamente à mudança em geral | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| j. Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| k. Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| l. Compromissos com fornecedores de software | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| m. Estabilidade e previsibilidade que as existentes práticas e/ou sistemas de Controlo de Gestão providenciam | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| n. A acção e poder de gestores influentes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| o. Preocupação com a queda da moral do staff resultante da mudança | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| p. O Controlo de Gestão não encarado como importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| q. Outros (Por favor especifique) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| _____ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

12. Por favor acrescente mais factores específicos que tenham influenciado fortemente a inibição de mudança no Controlo de Gestão na sua organização:

Secção B

Questões sobre a sua organização

1. A sua empresa pertence a um grupo económico? (Por favor assinale com x)

Sim

Não

1.1. Se a sua empresa pertence a um grupo responda às seguintes questões:

i. Em qual dos seguintes opções enquadra a sua unidade

Sede do grupo

Divisão do grupo

Unidade operacional (ex. fábrica, etc...)

ii. Por favor indique o volume de negócios do grupo económico a que pertence relativamente ao ano 2004 (em euros)

iii. Por favor indique o volume de negócios da sua unidade específica, relativamente ao ano 2004 (em euros)

iv. Onde está situada a sede do grupo:

(Por favor assinale com x)

Em Portugal

No estrangeiro

v. Por favor indique quantas subsidiárias tem o grupo a que pertence:

1.2. Se a sua empresa não pertence a um grupo económico

Indique por favor o volume de negócios da sua empresa relativamente ao ano de 2004 (em euros)

(NOTA: O inquirido deve responder às restantes questões – questões 4, 5, 6 e 7 – quer se trate de um empresa que pertence a um grupo quer não se trate)

2. Por favor indique o principal negócio da sua organização

Produção

Retalho

Serviços

Financeiro

Vários

Outros (Por favor especifique)

3. A sua organização ou o grupo a que pertence está cotado em alguma bolsa de valores? (Por favor assinale com x)

- Sim
Não

4. Por favor indique aproximadamente para quantos países a sua organização exporta? (Por favor assinale com x)

- Nenhum
1 - 5
5 - 10
> 10

5. Por favor indique o número de empregados da sua organização _____

Secção C

Questões sobre si

Por favor responda às seguintes questões relacionadas consigo:

1. Por favor indique a sua função/cargo na empresa _____

2. Qual o departamento em que se encontra inserido _____

3. Por favor indique à quanto tempo desempenha a actual profissão:
(Por favor assinale com x)

- < 5 anos
5 - 10 anos
> 10 anos
Não aplicável

4. Se é profissional qualificado (licenciatura, bacharelato), por favor indique o número de anos desde a qualificação:
(Por favor assinale com x)

- < 5 anos
5 - 10 anos
> 10 anos
Não aplicável

5. Se aplicável, por favor indique a sua qualificação profissional (ex: engenharia, economia, contabilidade, etc.)

6. Gostaríamos de o convidar a participar num seminário referente às principais conclusões e resultados deste estudo a realizar em Junho de 2006 no ISCTE - Escola de Gestão. Se estiver interessado em participar neste seminário preencha, por favor, o bloco de questões que se segue com o seu contacto pessoal.

Estou interessado em participar no seminário organizado pela Escola de Gestão do ISCTE sobre os resultados e principais conclusões deste estudo:

(Por favor assinale com x)

- Sim
Não

Nome: _____

Morada: _____

Telefone: _____

Secção D

Finalmente, se existirem questões que não foram abordadas e que considera relevantes para o entendimento da natureza das alterações ocorridas nos sistemas de Controlo de Gestão, por favor utilize o espaço seguinte para expressar o seu ponto de vista (continue numa folha em separado se necessário).

Anexo II | Outputs Estatísticos

Quadro A | Coeficiente KMO e nível de significância

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,854
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	112,980
	df	253
	Sig.	,000

Quadro B | Total da variância explicada – 5 componentes

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	8,205	35,674	35,674	8,205	35,674	35,674	4,203	18,273	18,273
2	2,167	9,420	45,094	2,167	9,420	45,094	3,040	13,217	31,490
3	1,815	7,893	52,988	1,815	7,893	52,988	2,688	11,687	43,177
4	1,235	5,371	58,359	1,235	5,371	58,359	2,642	11,486	54,664
5	1,046	4,547	62,906	1,046	4,547	62,906	1,896	8,243	62,906
6	,951	4,135	67,041						
7	,915	3,978	71,019						
8	,781	3,395	74,414						
9	,735	3,195	77,609						
10	,644	2,800	80,409						
11	,608	2,644	83,053						
12	,562	2,442	85,495						
13	,524	2,279	87,774						
14	,499	2,168	89,942						
15	,377	1,641	91,583						
16	,345	1,502	93,084						
17	,317	1,378	94,463						
18	,285	1,240	95,703						
19	,257	1,116	96,819						
20	,238	1,035	97,854						
21	,202	,879	98,733						
22	,165	,718	99,451						
23	,126	,549	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Quadro C | Matriz das componentes – Rotação Varimax

Rotated Component Matrix^a

	Component				
	1	2	3	4	5
q4_11	,809				
q4_22	,775				
q4_6	,660				
q4_21	,659				
q4_10	,642				
q4_23	,638				
q4_17	,502				
q4_14					
q4_4		,816			
q4_8		,769			
q4_18		,640			
q4_7		,587			
q4_5		,507			
q4_2			,754		
q4_1			,678		
q4_13			,624		
q4_3			,509		
q4_15			,505		
q4_16				,822	
q4_20				,620	
q4_9					,576
q4_12					,571
q4_19					

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

^a. Rotation converged in 11 iterations

Quadro D | Coeficiente KMO e nível de significância

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,940
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1609,353
	df	120
	Sig.	,000

Quadro E | Total da variância explicada – 2 componentes

Component	Total Variance Explained								
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	10,222	63,889	63,889	10,222	63,889	63,889	6,084	38,028	38,028
2	1,025	6,407	70,296	1,025	6,407	70,296	5,163	32,268	70,296
3	,743	4,644	74,940						
4	,660	4,124	79,065						
5	,502	3,135	82,200						
6	,415	2,595	84,795						
7	,406	2,540	87,334						
8	,336	2,098	89,432						
9	,309	1,934	91,365						
10	,281	1,757	93,122						
11	,260	1,626	94,748						
12	,218	1,361	96,109						
13	,189	1,184	97,293						
14	,183	1,147	98,440						
15	,146	,910	99,350						
16	,104	,650	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Quadro F | Matriz das componentes – Rotação Varimax

	Rotated Component Matrix ^a	
	Component 1	Component 2
q11_12	,810	
q11_2	,781	
q11_8	,744	
q11_1	,735	
q11_11	,734	
q11_10		
q11_9		
q11_3		
q11_15		
q11_13		
q11_7		
q11_4		,894
q11_5		,838
q11_16		,734
q11_14		
q11_6		

Extraction Method: Principal Component Analysis.
 Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.
^a Rotation converged in 3 iterations

Quadro G | Associação das componentes a cada um dos grupos

	Final Cluster Centers	
	Cluster 1	Cluster 2
REGR factor score 1 for analysis 1	,03031	-.05079
REGR factor score 2 for analysis 1	,12098	-.20272
REGR factor score 3 for analysis 1	,11287	-.18913
REGR factor score 4 for analysis 1	-.34608	,57992
REGR factor score 5 for analysis 1	-.51512	,86318

Quadro H | Resultados da classificação em grupos

			Cluster Number of Case	Predicted Group Membership		Total
				1	2	
			1	2	1	
Original	Count	1	62	0	62	
		2	2	35	37	
	%	1	100,0	,0	100	
		2	5,4	94,6	100	

Quadro I | Associação das componentes a cada um dos grupos

Final Cluster Centers

	Cluster	
	1	2
REGR factor score 1 for analysis 1	-,71745	,88302
REGR factor score 2 for analysis 1	,15732	-,19363

Quadro J | Resultados da classificação em grupos

Classification Results^a

			Cluster Number of Case	Predicted Group Membership		Total
				1	2	
Original	Count	1	64	0	64	
		2	1	51	52	
	%	1	100,0	,0	100,0	
		2	1,9	98,1	100,0	

^a. 99,1% of original grouped cases correctly classified.

***Accountability* nos municípios portugueses:
Percepções e práticas
dos responsáveis financeiros**

Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho

Instituto Politécnico de Leiria (Portugal)

alexandra.carvalho@ipleiria.pt

Roberto Cabaleiro Casal

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidade de Vigo (Espanha)

rcab@uvigo.es

Recebido a 25 de Maio de 2010; Aceite a 09 de Fevereiro de 2011

Resumo

O tema da *accountability* tem sido, ultimamente, bastante discutido no âmbito da Nova Gestão Pública. O conceito de *accountability* parece estar ligado à visão de que o sistema contabilístico deve produzir e divulgar informação útil à tomada de decisões económicas racionais. Assim, a informação contabilística terá um papel preponderante no processo de *accountability* se, para além de, permitir a verificação da legalidade e a execução do controlo financeiro, proporcionar a análise da consecução dos princípios da eficácia, da eficiência e da economia.

Nesta linha, o presente trabalho estuda a *accountability* nos municípios portugueses, tendo em conta a percepção dos seus responsáveis financeiros. É efectuada uma análise ao conceito, às razões, práticas e ferramentas de *accountability*, bem como à adequação dos requisitos legais em relação à consecução de *accountability*.

Para tal foi utilizado um questionário dirigido aos responsáveis financeiros dos municípios portugueses e efectuada a análise da dimensão dessas entidades locais sobre algumas variáveis. Dos resultados obtidos destacamos que: grandes municípios não têm, necessariamente, maiores índices de *accountability* face aos de menor dimensão; a informação que preparam e divulgam não é, necessariamente, mais relevante, mais oportuna e mais compreensível do que a divulgada pelos municípios mais pequenas; as ferramentas utilizadas para divulgar a informação produzida não são potenciadoras de *accountability* e a informação mais divulgada para os *stakeholders* é a informação financeira.

Palavras-chave: *Accountability*, Municípios portugueses, Responsáveis financeiros.

Abstract

The concept of accountability has been discussed at length in the context of the New Public Management. Accountability seeks to convey the meaning that the accounting system should produce and disseminate useful information for the rational economic decision making process. Thus, accounting information will play a major role in the process of accountability if, in addition to, it permits the verification of legality and the financial control, whilst providing an analysis of the attainment of the economic effectiveness and efficiency principles.

This paper examines the accountability within Portuguese municipalities, taking into account the perceptions of their financial managers. The concept, the reasons, practices and tools of accountability (as well as the adequacy of the legal requirements rendered formal to favour accountability) are analyzed.

A questionnaire survey was sent to financial managers of the Portuguese municipalities. Evidence highlights that big local governments do not necessarily have higher levels of accountability as compared to smaller ones; the information they collect, prepare and disseminate is not necessarily the most relevant one, more timely and clearer than the one as published by smaller local governments; the tools used to disseminate the information produced do not necessarily stimulate accountability and the most widespread information amongst the stakeholders is financial information.

Key words: *Accountability*, Portuguese Local governments, Financial Managers.

1. Introdução

Durante as últimas décadas, a informação contabilística exigida às entidades públicas tem vindo a aproximar-se daquela que é exigida às entidades privadas. A Nova Gestão Pública tem sido encarada como um fenómeno global (Guthrie 1998, Lapsley 1999), assentando num novo paradigma para a gestão pública, com maiores níveis de transparência e de responsabilidade por parte das entidades públicas (Hood 1991). Com este novo modelo, procura-se melhorar a qualidade da informação que serve de suporte à tomada de decisões orçamentais e de gestão, garantir uma melhor utilização dos recursos públicos e limitar as despesas públicas e o crescimento da dívida pública. Pretende-se que o objectivo único do cumprimento da legalidade seja complementado com objectivos de gestão económica e patrimonial. Conceitos como autonomia, descentralização dos serviços, responsabilidade baseada em *outputs* e *outcomes*, racionalização dos recursos, preocupação com os clientes e qualidade do serviço público ganham peso com este novo paradigma de gestão, tal como atestam Montesinos e Benito (1999).

Este novo modelo de gestão, cujos objectivos visam promover a inovação e a modernização nas entidades públicas, através da melhoria dos índices de economia, de eficiência e de eficácia, provocou alterações ao nível da melhoria da qualidade da informação, assumindo a informação contabilística um papel preponderante no processo de *accountability*.

De facto, o conceito de *accountability* parece estar ligado à visão de que a contabilidade deve proporcionar informação útil que permita satisfazer as diferentes necessidades dos seus utilizadores, sendo os documentos de prestação de contas um veículo privilegiado para potenciar a *accountability* (Jones e Pendlebury 1996, citados por Connoly e Hyndman 2004). Este conceito, tal como as alterações a que tem estado sujeito, tem sido amplamente descrito na literatura, principalmente, no âmbito da Nova Gestão Pública (Cochrane 1993, Ezzamel e Willmott 1993, Gray e Jenkins 1993, Humphrey *et al.* 1993, Sinclair 1995, Gendron *et al.* 2001). Contudo, são poucos os estudos empíricos que têm sido levados a cabo nesta área. Excepcionalmente, por exemplo, o estudo de Sinclair (1995), dirigido aos chefes executivos das agências do sector público do estado Vitoriano (Austrália), o estudo de Dunn e Legge Jr. (2001) e o estudo de Wang (2002), dirigidos aos administradores do governo local nos EUA, o estudo de Kluvers (2003), dirigido aos administradores do governo local vitoriano (Austrália), o estudo de Steccolini (2004), dirigido aos responsáveis dos governos locais italianos e o estudo de Bogt (2008), dirigido a políticos e gestores de entidades locais holandesas.

O interesse pelo tema demonstrado no âmbito internacional não encontrara referência no contexto português, o que nos levou a analisar a *accountability* nos municípios portugueses.

Da mesma forma que se verificou noutros países, também, no nosso país, a contabilidade pública tem vindo a sofrer uma grande evolução, tendo vindo a abando-

nar algumas das características que tradicionalmente a caracterizavam. Para tal, foram fundamentais os normativos dos anos 90. A Lei de Bases da Contabilidade Pública (1990)¹ e o Regime de Administração Financeira do Estado (1992)² permitiram um aumento da autonomia dos serviços públicos e uma maior flexibilização da gestão, condições necessárias para melhores índices de eficiência, eficácia e economia, tão procurados nos dias de hoje. Além disso, ao obrigarem os organismos públicos com autonomia administrativa e financeira a utilizar uma contabilidade digráfica, baseada no princípio do acréscimo, por oposição à base de caixa, a única anteriormente existente, levaram à criação de Planos de Contas para a Administração Pública, tendo sido aprovado, em 1997, o Plano Oficial de Contabilidade Pública³ e, em 1999, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)⁴. Tal provocou alterações substanciais no regime contabilístico local português, que integra, pela primeira vez, as contabilidades orçamental, patrimonial e de custos, imprescindíveis ao reforço da transparência da gestão dos dinheiros públicos. Produção de informação, não só de carácter orçamental, mas também patrimonial e de custos e melhorias no seu processo de divulgação, através de novos documentos de prestação de contas resultarão, certamente, em melhorias significativas para a *accountability*.

Este trabalho analisa as percepções, dos responsáveis da área financeira dos municípios portugueses, sobre a *accountability* nessas entidades locais. Para tal, foi utilizado o questionário para a recolha dos dados, à semelhança de Fernandes e Aibar (2005), que utilizaram o mesmo instrumento de inquérito para analisar os factores que influenciam a utilização e a implementação dos indicadores de gestão nos municípios portugueses.

O trabalho estrutura-se em 6 partes. Depois desta breve introdução e da apresentação dos objectivos, discutimos o(s) conceito(s) de *accountability*. De seguida, analisamos o papel da informação no processo de *accountability*, dando especial relevância ao caso português. O resto do trabalho é dedicado ao estudo empírico. Apresentamos os métodos de recolha e análise dos dados, divulgamos os resultados obtidos e procedemos à sua análise. Terminamos este trabalho com as conclusões e as reflexões finais.

2. Conceito(s) de *Accountability*

A *accountability* tem sido, amplamente, discutida no âmbito da Nova Gestão Pública (Cochrane 1993, Ezzamel e Willmott 1993, Gray e Jenkins 1993, Humphrey *et al.* 1993, Sinclair 1995, Gendron *et al.* 2001). Tem-se verificado uma evolução, quer no seu âmbito, quer na sua ênfase. Geralmente, é apresentada como um conceito complexo e de difícil definição

(Groisman e Lerner 2000, Oszlak 2003, Parker e Gould 1999, Sinclair 1995, Steccolini 2004). Mas, mesmo sendo um conceito de difícil definição, vários autores têm tentado definir a *accountability* no sector público (Chew e Greer 1997, Dunn e Legge Jr. 2001, Gray e Jenkins 1993, Jackson 1982, citado por Connoly e Hyndman 2004, Patton 1992, Perks 1993, citado por Nelson *et al.* 2003, Roberts e Scapens 1985, citados por Chew e Greer 1997, Romzek e Dubnick 1987, citados por Wang 2002, Taylor e Rosair 2000, citados por Steccolini 2004). Para uns autores, este conceito cinge-se a um âmbito contabilístico ou é encarado como uma obrigação de demonstração ou prestação de contas (Glynn 1987, citado por Gray e Jenkins 1993, Perks 1993, citado por Nelson *et al.* 2003). Para outros, relaciona-se com a responsabilização das acções daqueles a quem são confiados poderes e fundos públicos (Dunn e Legge Jr. 2001, Goddard 2004), sendo *accountability* definida como a exigência feita a um indivíduo, como resultado das suas acções (Jackson 1982, citado por Connoly e Hyndman 2004). Tomando como referência a teoria económica da agência, a *accountability* resulta da obrigação por parte do agente em prestar contas sobre o uso dos recursos ao principal (Chew e Greer 1997, Gray e Jenkins 1993, Jackson 1982, citado por Connoly e Hyndman 2004).

A *accountability* é, assim, um conceito complexo e multifacetado, sendo possível identificar diferentes tipos, como sejam, por exemplo: *accountability* de obrigação e *accountability* de legalidade; *accountability* de processos; *accountability* de desempenho; *accountability* de programas; *accountability* política; *accountability* financeira; *accountability* de gestão; *accountability* profissional; *accountability* pública e *accountability* pessoal (Steccolini 2004).

Sem existir uma posição unânime, tem-se vindo a admitir a existência de dois tipos principais de *accountability*: a política, objecto de estudo fundamentalmente das Ciências Políticas e a financeira ou contabilística, que constitui o ponto de partida para o estabelecimento dos objectivos da informação contabilística nas organizações públicas (Pablos 1997, López e Pablos 2000). Indo ao encontro das últimas contribuições doutrinárias, dentro deste tipo de *accountability* estão implícitas a responsabilidade legal (honestidade e cumprimento da legalidade na utilização dos recursos públicos) e a responsabilidade de gestão (exigência de economia, eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos).

De facto, decorrente das características básicas da Nova Gestão Pública parece estar um novo conceito e um novo modelo de *accountability* no sector público (Hood 1995, Barberis 1998). A orientação fundamental da *accountability* do sector público alterou-se, o seu âmbito aumentou (Parker e Gould 1999) e a ênfase mudou para os *outputs*. Daqui resulta uma estreita ligação entre a *accountability* e a *performance* das entidades (Kluvers 2003), sendo requerida a criação de uma estrutura de indicadores de desempenho e a implementação

¹ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

² Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

³ Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.

⁴ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

do *best value* do serviço público (Goddard 2005). A *accountability* resultante da Nova Gestão Pública, além da prestação de contas em termos de recursos utilizados, passa a incluir a prestação de contas em termos de eficiência da utilização desses recursos e em termos de eficácia das decisões políticas.

Assim, de um conceito de *accountability* contabilística ou financeira em sentido restrito (obrigação de prestação de contas no âmbito contabilístico por parte dos responsáveis pelo manejo dos recursos públicos) passamos para um conceito de *accountability* contabilística ou financeira em sentido amplo (onde a *accountability* inclui também a responsabilidade por uma utilização eficiente dos recursos públicos e pela eficácia das decisões políticas, o que significa que a *accountability* deve consistir na responsabilidade dos órgãos executivos por uma adequada gestão dos recursos públicos e na responsabilidade de informar como os mesmos foram administrados e controlados).

Na parte empírica do nosso trabalho, tendo por base os autores referidos anteriormente, utilizámos, um conjunto de definições possíveis para *accountability*, de modo a conhecermos a percepção dos nossos inquiridos sobre este conceito. Tais definições resumem-se a uma definição mais básica, de cariz tradicional, duas definições mais amplas, no âmbito da Nova Gestão Pública, outra resultante da teoria económica da agência e, ainda, outra resultante das acções e decisões empreendidas pelos responsáveis pela gestão dos recursos públicos. Optámos, igualmente, por distinguir a *accountability* financeira (resultante de um conjunto de práticas de âmbito financeiro, como sejam, por exemplo, a preparação e divulgação de informação sobre a situação económica e financeira do município) da *accountability* do desempenho (resultante de um conjunto de práticas de âmbito do desempenho ou da *performance* do município, como por exemplo, a preparação e divulgação de informação sobre os objectivos do município e sobre a sua concretização, sobre o desempenho do município em termos económicos, sociais e ambientais). Da junção das duas pretendíamos ir ao encontro das últimas contribuições doutrinárias em que na *accountability* financeira ou contabilística em sentido amplo, estão implícitas não só a responsabilidade legal, mas também a de gestão.

3. A informação contabilística como elemento básico de *accountability*: Especial referência a Portugal

O conceito de *accountability* parece estar ligado à visão de que a contabilidade deve proporcionar informação que satisfaça as necessidades dos seus utilizadores, onde os documentos de prestação de contas (obrigatórios e voluntários) poderão ser um meio privilegiado para potenciar a *accountability* (Jones e Pendlebury 1996, citados por Connoly e Hyndman 2004). Partilhando da opinião de Carvalho *et al.* (2007), defendemos que o sistema contabilístico tem um papel preponderante no processo de *accountability* se preparar e divulgar informação oportuna e fiável de modo a permitir

não só a verificação da legalidade e a execução do controlo financeiro, mas também a análise da eficácia, da eficiência e da economia das decisões.

O sistema de contabilidade autárquica, fortemente modificado com a entrada em vigor do POCAL, devido a coexistência dos três subsistemas de contabilidade (contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade de custos) deve, para além dos fins de controlo da legalidade, ser assumido como um instrumento fundamental de apoio à gestão e à avaliação das autarquias locais. Os seus propósitos passam por permitir o cálculo do valor contabilístico do património autárquico e de dar a conhecer os resultados das actividades das Autarquias Locais para a economia regional e nacional, de modo a permitir uma gestão racional dos recursos locais, o que vai de encontro às tendências da Nova Gestão Pública.

O papel da informação contabilística na prestação de responsabilidade parece constar da legislação vigente, nomeadamente, no Decreto-Lei que aprovou o POCAL e na Lei das Finanças Locais, onde, em nosso entender, resulta apenas uma responsabilidade contabilística ou financeira, no seu sentido tradicional, no seu sentido restrito, o que se afasta das tendências actuais. Parece-nos, de facto, estar excluída a responsabilidade de gestão, tão necessária e defendida nos dias de hoje.

A informação contabilística é, assim, imprescindível no processo de *accountability* dos municípios portugueses, devendo, tal como defendem Goddard e Powel (1994), contemplar todos os níveis de *accountability* identificados por Stewart (1984) (citado por Parker e Gould 1999): *accountability* política, *accountability* de programas, *accountability* de desempenho, *accountability* de processo e *accountability* legal. São necessários relatórios não só de informação financeira, mas também de informação sobre *outputs* e resultados. Para alcançar elevados níveis de *accountability*, o sistema de informação deveria contemplar mais informação qualitativa do que quantitativa e mais informação estratégica do que operacional.

Com o intuito de comentar o papel da informação contabilística na *accountability* dos municípios portugueses, ou analisar até que ponto o sistema contabilístico está a promover *accountability* nessas entidades, propusemo-nos com o estudo empírico, nomeadamente, identificar as práticas de *accountability* (tipo de informação que está ser preparada e divulgada por estas entidades locais) e as ferramentas de *accountability* (documentos de prestação de contas, utilizados para divulgar tal informação).

4. Métodos de Recolha e Análise dos Dados

4.1. Recolha de dados

Para dar cumprimento ao objectivo do trabalho de investigação, cuja finalidade é a obtenção da percepção dos responsáveis da área financeira

dos municípios portugueses acerca do que representa a *accountability*, das razões que a justificam, das práticas de *accountability* em termos de tipo de informação (financeira e do desempenho) produzida e divulgada, assim como das ferramentas utilizadas para a sua promoção, usámos como instrumento de inquérito o questionário. Tal instrumento para a recolha de dados foi, igualmente, utilizado por diferentes autores (Dunn e Legge Jr. 2001, Wang 2002, Kluvers 2003, Steccolini 2004, Fernandes e Aibar 2005). O questionário foi estruturado em 5 secções, tendo sido usadas perguntas abertas e fechadas. Para estas últimas, as mais utilizadas, usámos uma escala de Likert de 1 a 5. A Secção I é dedicada à caracterização dos municípios, atendendo à sua dimensão, a aspectos de análise financeira, como sejam, a independência financeira, a ruptura financeira e o endividamento, à estrutura dos recursos humanos e à realização de auditorias internas. A Secção II é dedicada ao conceito e às razões que promovem a *accountability*. Através da secção III, propusemo-nos identificar as práticas de *accountability* financeira e de *accountability* do desempenho, bem como as ferramentas de *accountability* utilizadas pelos municípios portugueses. Com a Secção IV pretendíamos saber quem são, para estes agentes, os principais destinatários dos documentos de prestação de contas dessas entidades. Utilizámos a Secção V para conhecer a opinião destes profissionais sobre a adequação dos requisitos legais em relação à consecução da *accountability* e terminámos o questionário com uma questão aberta, onde pedíamos a indicação do tipo de informação e das ferramentas necessárias para atingir níveis mais elevados de *accountability*.

Antes de ser enviado aos municípios portugueses, o questionário foi submetido à análise e apreciação por parte de académicos da área da contabilidade e testado junto dos responsáveis financeiros de três municípios do concelho de Leiria.

4.2. População/Amostra

De acordo com os objectivos desta investigação, a população objecto de estudo foi constituída por todos os municípios portugueses, o que perfaz um total de 308 entidades (278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), significando que a população objecto de estudo abarca o total do universo de investigação.

Depois de termos remetido o questionário a todos os municípios portugueses por correio, dirigido ao Presidente da Câmara Municipal, recebemos 91 respostas, obtendo-se uma amostra que representou cerca de 30% da totalidade da população da realidade estudada, encontrando-se este valor próximo de outros estudos análogos, nomeadamente, de Fernandes e Aibar (2005).

A amostra, tendo em conta a dimensão dos municípios, medida de acordo com o número de habitantes, é constituída por 58% municípios pequenos (com

menos de 20.000 habitantes), 34% municípios de dimensão média (com um número de habitantes entre 20.000 e 100.000) e cerca de 8% de municípios grandes (com mais de 100.000 habitantes). Esta amostra é representativa dos municípios portugueses, uma vez que esta é constituída por pequenos, médios e grandes municípios, de forma similar à população⁵. Tal diversidade de municípios auferiu certamente uma panóplia de características que retratam de uma forma expressiva a totalidade dos municípios portugueses.

4.3. Tratamento dos Dados e Hipóteses

Por forma a facilitar o tratamento informático e estatístico em SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*), os questionários recebidos foram numerados sequencialmente e as perguntas codificadas. Foi depois criada uma base de dados com todas as variáveis do questionário e procedeu-se à introdução das respostas. O primeiro tratamento e análise das variáveis foi feito por recurso à estatística descritiva.

Procedemos, igualmente, ao cálculo de índices, quer das razões que promovem a *accountability*, quer das práticas de *accountability* financeira e de *accountability* do desempenho. Para o cálculo destes índices recorremos à média aritmética de todos os valores das variáveis subjacentes, pois a sua criação pode resultar de médias simples das variáveis (Pestana e Gageiro 2005) e procedemos à verificação da sua consistência interna, através do Alfa de Cronbach. Testámos a associação existente entre todas as razões potenciadoras de *accountability* e o índice das razões promotoras de *accountability*, entre todos os itens de informação financeira e o índice de *accountability* financeira e entre todos os itens de informação do desempenho e o índice de *accountability* do desempenho, recorrendo ao índice tau-c de associação de Kendall, já que estamos perante variáveis ordinais (Pestana e Gageiro 2005). Para determinarmos se existem diferenças significativas entre o índice de *accountability* financeira e o índice de *accountability* do desempenho, efectuámos o Teste t para amostras emparelhadas (Pestana e Gageiro 2005). No sentido de analisarmos a intensidade da relação entre as razões potenciadoras de *accountability* e os dois índices de *accountability*, recorremos, mais uma vez, ao índice tau-c de associação de Kendall (Pestana e Gageiro 2005).

Testámos, ainda, algumas hipóteses, como se segue:

A *accountability* (medida pelos índices) é tanto maior quanto maior a dimensão do município. Para tal, recorremos ao teste ANOVA a um factor, já que a ANOVA tem por objectivo testar se existem ou não diferenças significativas nas médias da variável quantitativa entre os diferentes grupos

⁵ Em termos de dimensão, medida de acordo com o número de habitantes, cerca de 58,44% dos municípios portugueses são pequenos, 34,09% médios e 7,47% grandes.

(categorias, tratamentos ou níveis) de um ou mais factores (Maroco 2003). Neste caso, trata-se de ANOVA a um factor, dado existir apenas um factor em estudo, que é o tamanho do município.

A variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” contribui ou não para as práticas de *accountability* financeira (medidas pelo índice de *accountability* financeira), com recurso ao teste ANOVA a um factor.

A variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” contribui ou não para as práticas de *accountability* do desempenho (medidas pelo índice de *accountability* do desempenho), recorrendo, da mesma forma, ao teste ANOVA a um factor.

Existe associação entre algumas das variáveis que definem as práticas de *accountability* separadamente e a variável ordinal “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*”, recorrendo ao índice tau-c de associação de Kendall, dado se tratar de variáveis ordinais (Pestana e Gageiro 2005).

Existe uma relação entre a divulgação da síntese dos documentos de prestação de contas num jornal da região ou numa revista do município e o facto da informação estar acessível. Recorremos ao teste Bilateral de Independência de Kolmogorov-Smirnov (Maroco 2003), dado estarmos perante, por um lado, de uma variável ordinal (a informação preparada pelo seu município está acessível) e, por outro, uma variável nominal (o município divulgou as suas contas do exercício de 2006 aos municípios através da publicação de uma síntese dos documentos de prestação de contas num jornal da região ou numa revista do município).

Existe uma relação entre a publicação dos documentos de prestação de contas no *website* e percepção por parte dos preparadores sobre a disponibilidade da informação, recorrendo ao teste Bilateral de Independência de Kolmogorov-Smirnov, com a variável ordinal (a informação preparada pelo seu município está acessível) e com a variável nominal (o município divulgou as suas contas do exercício de 2006 aos municípios através da inserção de uma síntese dos documentos de prestação de contas no *site* da *Internet*).

A informação produzida pelos municípios portugueses é tanto mais relevante, oportuna e compreensível quanto maior a sua dimensão, com recurso ao índice tau-c de associação de Kendall (Pestana e Gageiro 2005).

5. Apresentação e Análise dos Resultados

5.1. Definições de *Accountability*

Para percebermos a forma como os responsáveis financeiros dos municípios portugueses entendem o conceito de *accountability*, apresentámos cinco definições de *accountability*, resultantes da revisão da literatura efectuada:

a) *Prestação de contas no âmbito contabilístico por parte daqueles que administram e controlam recursos públicos* (Glynn 1987, citado por Gray e Jenkins, 1993);

b) *Obrigações dos agentes públicos em fornecer informações e explicações sobre as suas acções e decisões aos diferentes stakeholders* (Normanton 1971, citado por Nelson *et al.* 2003, Romzek e Dubnick 1987, citados por Wang 2002 e Dunn e Legge Jr. 2001);

c) *Obrigações por parte daqueles a quem são confiados poderes e recursos públicos em fornecer informação periódica das contas financeiras aos diferentes interessados sobre as utilizações desses recursos* (Chew e Greer 1997);

d) *Prestação de contas no âmbito contabilístico por parte daqueles que administram e controlam recursos públicos e responsabilidade em termos da utilização eficiente dos recursos e da eficácia das decisões políticas* (Kluvers 2003);

e) *Responsabilidade dos órgãos executivos por uma boa gestão de dinheiros públicos e por informarem sobre a forma como utilizam os recursos públicos disponibilizados* (Carvalho *et al.* 2007).

Pedimos aos inquiridos que através de uma escala de *Likert* graduada de 1 a 5 (sendo 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Indiferente; 4 – Concordo e 5 – Concordo Totalmente) indicassem até que ponto essas definições eram coincidentes com o seu entendimento do conceito de *accountability*.

De acordo com os resultados obtidos, a maior parte dos inquiridos concorda com praticamente todas as definições apresentadas, aparecendo com mais frequência a graduação 4 nas definições a), b) e c) e a graduação 5 nas definições d) e e). Isto significa que, embora a maioria dos inquiridos concorde com a definição de *accountability* em sentido restrito, a definição tradicional (definição a)), onde a *accountability* era apenas conotada de prestação de contas contabilística ou de legalidade, nos termos de Stewart (1984) (citado por Parker e Gould 1999), privilegia as definições de *accountability* em sentido amplo (definições e) e d)), ou seja, no âmbito da Nova Gestão Pública, o que vai de encontro às conclusões de Kluvers (2003).

5.2. Razões promotoras de *Accountability*

De modo a constatarmos quais as razões mais relevantes na promoção da *accountability* dos municípios portugueses, listámos um conjunto de onze razões potencialmente promotoras de *accountability* e pedimos aos inquiridos que, usando a mesma escala de *Likert*, dissessem, em que medida essas razões potenciam a *accountability* nessas entidades públicas locais.

A escala 4 (concordo) é aquela que aparece com maior frequência em todas as razões apresentadas. Exceptuam-se a consequência do governo democrático, cuja escala com maior frequência foi 3 (indiferente) e para fins de controlo financeiro, cuja escala com maior frequência foi 5 (concordo totalmente), o que significa que o peso dos aspectos legais está presente nos resultados alcançados. Para além desta última razão, foram as razões ligadas à transparência e ao desempenho do município, as mais indicadas, como sejam, a necessidade de mostrar como foram gastos os fundos resultantes dos impostos pagos pelos cidadãos, a demonstração de credibilidade e a necessidade de melhorar o desempenho do município.

À semelhança de Wang (2002), construído o índice das razões que promovem a *accountability* nos municípios portugueses, através da média aritmética de todos os valores do conjunto das onze razões (as razões encontram-se na Tabela 3), constatámos que a sua média é 3,876, o desvio padrão é 0,457 e que apresenta uma consistência interna razoável, já que o Alfa de Cronbach é 0,772 (Pestana e Gageiro 2005).

Calculámos, igualmente, o índice de associação de modo a verificarmos o tipo de associação existente entre todas as razões potenciadoras de *accountability* e o índice das razões promotoras de *accountability*. Para tal, para cada uma das razões constantes na Tabela 3, testámos as hipóteses:

H_0 : Não existe associação entre a razão i e o índice das razões promotoras de *accountability*;

H_1 : Existe associação entre a razão i e o índice das razões promotoras de *accountability*.

Da sua análise resulta que todas as associações são estatisticamente significativas, a um nível de significância de 0,01, o que significa que o índice das razões de *accountability* se relaciona significativamente com cada uma das onze razões que promovem a *accountability* nos municípios portugueses.

5.3. Práticas de *Accountability*

Para determinarmos se existem diferenças entre o índice médio de *accountability* financeira e o índice médio de *accountability* do desempenho, determinámos, à semelhança de Wang (2002), o índice de *accountability* dos municípios portugueses, tendo tratado de forma separada as práticas de *accountability* financeira e as práticas de *accountability* do desempenho ou de *performance*. Pedimos aos inquiridos que, utilizando uma escala de Likert, graduada de 1 a 5 (sendo 1 - Nada; 2 - Muito pouco; 3 - Pouco; 4 - Muito e 5 - De modo completo), nos informassem sobre o tipo de informação que é preparada e divulgada pelo seu município.

O índice de *accountability* financeira foi construído através da média aritmética de todos os valores dos itens relacionados com o conceito tradicional de *accountability*, que resultaram do prescrito do normativo contabilístico, o POCAL (itens constantes na Tabela 1). O índice de *accountability* do desempenho resultou da média aritmética de todos os valores dos catorze itens (constantes na Tabela 2), recolhidos da literatura consultada (Hyndman e Anderson 1995, Wang 2002, Kluvers 2003, Connolly e Hyndman 2004, Carnegie 2005, Goddard 2005, Siverbo e Johansson 2006).

A média apurada para o índice de *accountability* financeira é de 3,73, o desvio padrão é de 0,74 e apresenta uma consistência interna boa, já que o Alfa de Cronbach é 0,894 (Pestana e Gageiro 2005) e a média apurada para o índice de *accountability* do desempenho é de 3,25, o desvio padrão é de 0,72 e apresenta uma consistência interna muito boa, já que o Alfa de Cronbach é 0,935 (Pestana e Gageiro 2005).

Calculámos o índice tau-c de associação de Kendall, para verificarmos o tipo de associação existente entre todos os itens de informação financeira e o índice de *accountability* financeira e entre todos os itens de informação do desempenho e o índice de *accountability* do desempenho. Para tal testámos as hipóteses, tal como se segue:

H_0 : Não existe associação entre o item i (ver Tabela 1) de informação e o índice de *accountability* financeira;

H_1 : Existe associação entre o item i de informação e o índice de *accountability* financeira; e.

H_0 : Não existe associação entre o item j (ver Tabela 2) de informação e o índice de *accountability* do desempenho;

H_1 : Existe associação entre o item j de informação e o índice de *accountability* do desempenho.

Verificámos que todas as associações são estatisticamente significativas, a um nível de significância de 0,01, o que nos leva a concluir que a associação entre cada um dos itens e o índice de *accountability* financeira é significativa. Da mesma forma, todas as associações entre os diferentes itens e o índice de *accountability* do desempenho são estatisticamente significativas, a um nível de significância de 0,01, o que significa que o índice de *accountability* do desempenho se relaciona significativamente com cada um dos catorze itens da informação do desempenho.

Na Tabela 1, apresentamos a associação de cada um dos itens que compõem as práticas de *accountability* financeira com o índice de *accountability* fi-

nanceira e a percentagem dos municípios que preparam muito e de modo completo informação que contribui para a *accountability* financeira.

Tabela 1 | *Accountability* Financeira

O seu município prepara e divulga informação para os diferentes utilizadores:	Associação com Índice de A. Financeira	Muito e de modo completo
Sobre os custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços.	0,389	35,6%
Sobre a sua capacidade para cumprir as suas obrigações na data de vencimento.	0,692	54,1%
Sob a forma de indicadores de gestão financeira.	0,595	61,6%
Sobre as variações significativas do orçamento.	0,545	67,4%
Sobre os projectos e acções a realizar no âmbito dos objectivos previamente definidos.	0,633	71,8%
Sobre o montante das dívidas a terceiros de curto, médio e longo prazos.	0,664	79,1%
Sobre a sua situação económica.	0,695	81,4%
Sobre a sua situação financeira.	0,660	82,8%
Sobre as actividades mais relevantes da gestão autárquica.	0,592	83,9%

Na Tabela 2 evidenciamos a associação de cada um dos itens que compõem as práticas de *accountability* de desempenho com o índice de *accountability* do desempenho e a percentagem dos municípios que preparam muito e de modo completo informação que contribui para a *accountability* do desempenho.

Tabela 2 | *Accountability* do Desempenho

O seu município prepara e divulga informação para os diferentes utilizadores:	Associação com Índice de A. Desempenho	Muito e de modo completo
Sobre o desempenho do município em termos comparativos com outros municípios do país.	0,493	12,0%
Sobre resultados de cada programa, por exemplo, sobre o nível de satisfação do munícipe em relação ao programa.	0,626	20,2%
Sobre prognósticos em termos de substituição e/ou desenvolvimento dos recursos necessários à satisfação das necessidades dos municípios.	0,679	35,7%
Sobre metas futuras.	0,672	38,3%
Sobre o desempenho do município em termos ambientais.	0,624	47,0%
Sobre as estratégias para atingir os objectivos definidos.	0,555	49,4%
Sobre outputs no âmbito de cada programa, ou seja, sobre os produtos ou serviços prestados aos municípios.	0,532	55,3%
Sobre o desempenho do município em termos sociais.	0,562	56,0%
Descritiva dos recursos públicos usados pelo município.	0,560	56,5%
Sobre a concretização dos objectivos.	0,645	58,1%
Sobre as actividades desenvolvidas no âmbito de cada programa.	0,599	58,3%
Sobre as prioridades do município.	0,530	64,0%
Sobre os objectivos do município.	0,562	65,9%
Sobre o desempenho do município em termos económicos.	0,439	73,3%

Com recurso ao Teste *t* para amostras emparelhadas, para determinarmos se existem diferenças significativas entre o índice de *accountability* financeira e o índice de *accountability* do desempenho, chegámos à conclusão que de facto existem diferenças entre os dois índices, sendo a média do índice de *accountability* financeira mais alta do que a do de *accountability* do desempenho (Anexo 1). Isto significa que é mais favorecida a *accountability* financeira (tal como constatado por Wang 2002), o que não é de estranhar dado o carácter obrigatório desse tipo de informação. Esperávamos, contudo, obter um valor mais alto para o índice de *accountability* financeira, dado o mesmo resultar de práticas obrigatórias para os municípios portugueses. Mais de 80% destas entidades locais preparam e divulgam informação aos diferentes utilizadores sobre as actividades mais relevantes da gestão autárquica, sobre a sua situação económica e sobre a sua situação financeira. Mais de 70% preparam e divulgam informação sobre o montante das dívidas a terceiros de curto, médio e longo prazos e sobre os projectos e acções a realizar no âmbito dos objectivos previamente definidos. Apenas 35,6% preparam informação sobre os custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços, o que leva a constatar uma reduzida implementação da contabilidade de custos. No que concerne às práticas de *accountability* do desempenho, mais de 70% dos municípios preparam e divulgam informação sobre o desempenho do município em termos económicos e mais de 60% sobre os objectivos e as prioridades do município. Abaixo dos 50% encontramos informação sobre o desempenho do município em termos comparativos com outros municípios do país, sobre resultados de cada programa, por exemplo, sobre o nível de satisfação do munícipe em relação ao programa, sobre prognósticos em termos de substituição e/ou desenvolvimento dos recursos necessários à satisfação das necessidades dos munícipes, sobre metas futuras e sobre o desempenho do município em termos ambientais, o que nos leva a concluir que são ainda em número reduzido as práticas de *accountability* do desempenho presentes nos municípios portugueses.

Para analisarmos a intensidade da relação entre as razões que promovem a *accountability* e os índices de *accountability*, recorreremos ao índice tau-*c* de associação de Kendall, seguindo de perto Wang (2002) e testámos as seguintes hipóteses:

H_0 : Não existe associação entre cada uma das razões que promovem a *accountability* e (Tabela 3) o índice de *accountability* financeira;

H_1 : Existe associação entre cada uma das razões que promovem a *accountability* e o índice de *accountability* financeira, e

H_0 : Não existe associação entre cada uma das razões que promovem a *accountability* (Tabela 3) e o índice de *accountability* de desempenho;

H_1 : Existe associação entre cada uma das razões que promovem a *accountability* e o índice de *accountability* de desempenho.

Verificámos que (exceptuando a razão 9, já que é significativo afirmar que esta razão - Para fins de controlo das acções e das decisões dos administradores do município - está associada a cada um dos índices de *accountability* (financeira e do desempenho)) não existe associação entre cada uma das razões que promovem a *accountability* e os índices de *accountability* financeira e do desempenho, a um nível de significância de 0,01. Isto quer dizer que há evidências estatísticas que permitam afirmar que os índices de *accountability* financeira e do desempenho não estão associados à quase totalidade das razões promotoras de *accountability*.

Os resultados obtidos encontram-se na Tabela 3.

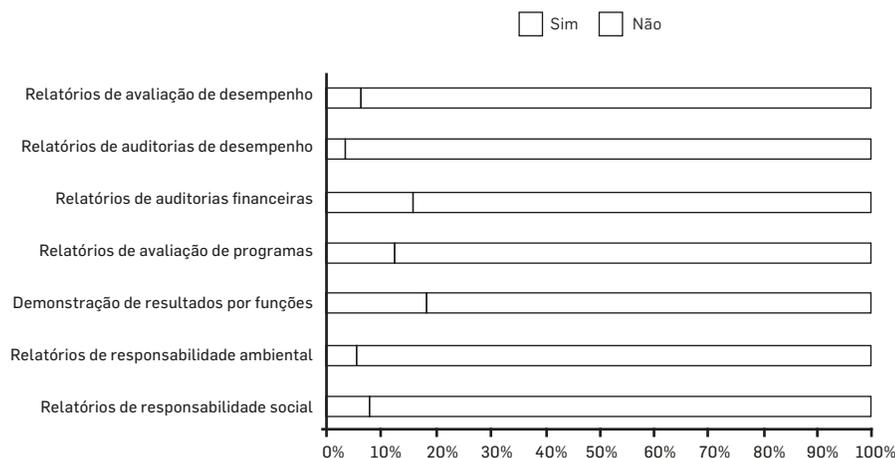
Tabela 3 | Associação das Razões de *Accountability* com os Índices de *Accountability*

Descrição das razões que promovem a <i>accountability</i> :	Associação com Índice de A. Financeira	Associação com Índice de A. Desempenho
1. Necessidade de mostrar como foram gastos os fundos resultantes dos impostos pagos pelos cidadãos.	0,034	0,067
2. Dar uma melhor imagem do município.	0,027	0,107
3. Necessidade de melhorar o desempenho do município.	0,094	0,157
4. Contribuir para a satisfação das necessidades dos cidadãos.	0,135	0,113
5. Assegurar a qualidade dos serviços prestados.	0,107	0,161
6. Consequência do governo democrático, porque envolve a responsabilização pelas decisões e acções e promove o diálogo com os cidadãos.	-0,042	0,059
7. Demonstrar credibilidade.	0,078	0,106
8. Consequência de pressões externas, nomeadamente, da comunicação social.	0,072	0,124
9. Para fins de controlo das acções e das decisões dos administradores do município.	0,223	0,190
10. Para fins de prevenção de abusos de poder e outras formas de comportamento inadequadas.	-0,018	0,037
11. Para fins de controlo financeiro.	0,081	0,086

5.4. Ferramentas de *Accountability*

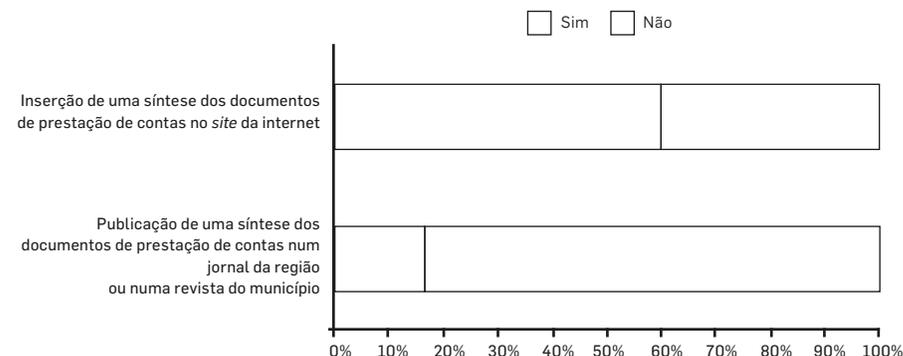
No Gráfico 1, encontramos os resultados obtidos para a utilização de um conjunto de documentos, para um conjunto de ferramentas de *accountability*, por parte dos municípios portugueses. Constatámos que são muito poucos os municípios que utilizam relatórios para divulgar informação não obrigatória, o que significa que, dados os valores tão baixos, as ferramentas utilizadas pelos municípios portugueses não potenciam a *accountability*. Destacamos que o valor mais alto das respostas afirmativas respeita à demonstração de resultados por funções, que atinge cerca de 18% dos municípios e o mais baixo diz respeito aos relatórios de auditorias de desempenho com 3,4%, seguido de perto pelos relatórios de responsabilidade ambiental com 5,7%. Os resultados obtidos para as ferramentas alternativas de comunicação de informação sobre o desempenho dos municípios por nós obtidos são idênticos àqueles que foram obtidos por Steccolini (2004), que concluiu que a maior parte dos governos locais italianos não usam ferramentas alternativas para informar sobre a *performance* da entidade.

Gráfico 1 | Ferramentas de *Accountability*



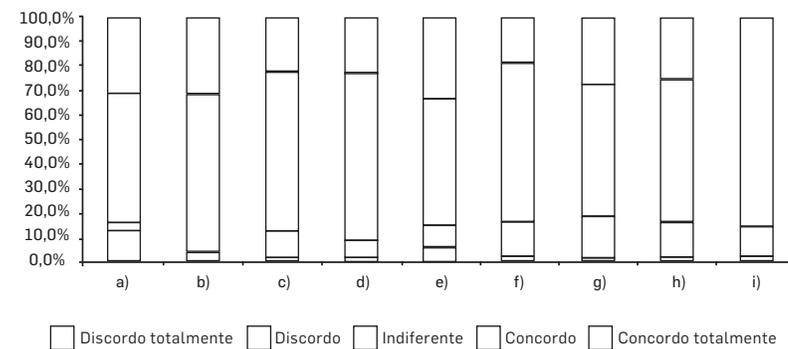
No Gráfico 2, apresentamos os resultados obtidos sobre a forma como as contas referentes ao exercício económico de 2006 foram divulgadas aos munícipes. Através da sua análise, constatamos que a maior parte dos municípios privilegiou, no que respeita ao exercício de 2006, o *site da Internet* para divulgação das suas contas, mesmo antes da sua obrigatoriedade. Tal significa que, neste requisito, a maioria dos municípios se antecipou à nova Lei das Finanças Locais, o que denota preocupação com a melhoria dos canais de divulgação da informação produzida pelo município. Apenas 16% dos municípios optaram por publicar a síntese das suas contas num jornal da região ou numa revista do município.

Gráfico 2 | Formas de divulgação das contas dos municípios



Para conhecer a opinião dos responsáveis da área financeira dos municípios portugueses sobre a adequação dos requisitos legais em relação à *accountability*, pedimos, mais uma vez, que utilizassem uma escala de *Likert*, graduada de 1 a 5 (sendo 1 - Discordo totalmente e 5 - Concordo totalmente). Os resultados encontram-se no Gráfico 3.

Gráfico 3 | Adequação dos requisitos legais em relação à *accountability*



Legenda:

a)	A informação preparada pelo seu município tendo como base os requisitos legais é suficiente?
b)	A informação preparada pelo seu município tendo como base os requisitos legais é relevante?
c)	A informação preparada pelo seu município tendo como base os requisitos legais é oportuna?
d)	A informação preparada pelo seu município tendo como base os requisitos legais é compreensível?
e)	A informação preparada pelo seu município está acessível?
f)	A informação elaborada influencia positivamente a <i>accountability</i> ?
g)	A obrigatoriedade de publicar os documentos previsionais e de prestação de contas do município no <i>site</i> da Internet influencia positivamente a <i>accountability</i> ?
h)	A obrigatoriedade de consolidação de contas por parte dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local influencia positivamente a <i>accountability</i> ?
i)	A obrigatoriedade da verificação das contas anuais dos municípios por um auditor externo influencia positivamente a <i>accountability</i> ?

Com base nas respostas obtidas, para a maior parte destes inquiridos, a informação preparada pelos municípios portugueses é suficiente, relevante, oportuna, compreensível e está acessível. A maioria considera também que a informação produzida pela contabilidade potencia a *accountability* e que a nova Lei das Finanças Locais contribui de forma positiva para a *accountability*, nomeadamente, porque torna obrigatória a publicitação dos documentos previsionais e de prestação de contas do município no *site* da *Internet*, a consolidação de contas por parte dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local e a verificação das contas anuais dos municípios por um auditor externo.

Através da análise efectuada à última questão do questionário, a questão aberta, que consistia em averiguar sobre o que fazer para potenciar a *accountability*, apurámos que as questões mais focadas se prendem com a efectiva implementação do POCAL, principalmente no que concerne ao subsistema da contabilidade de custos, com a necessidade da auditoria interna e externa, com a produção e divulgação de informação não obrigatória, como sejam os relatórios de responsabilidade social e ambiental, a informação resultante dos modelos de gestão estratégica e organizacional, nomeadamente, do BSC (*balanced scorecard*) e do CAF (*Common Assessment Framework*) e ainda a informação comparativa entre os diferentes municípios.

5.5. Hipóteses

Para relacionar as diferentes variáveis com a *accountability*, testámos uma série de hipóteses, das quais destacamos as seguintes:

Para avaliar se o tamanho dos municípios tem influência no índice de *accountability* financeira e/ou no índice de *accountability* do desempenho, recorreremos ao teste ANOVA a um factor e testámos as seguintes hipóteses:

$H_0: \mu_P = \mu_M = \mu_G$ (em que *P* representa os municípios pequenos, *M* os médios e *G* os grandes);

$H_1: \exists (i,j): \mu_i \neq \mu_j, i \neq j.$

Através dos valores obtidos, tal como podemos ver no Anexo 2, não rejeitamos H_0 , o que nos leva a concluir que não existe evidência estatística para afirmar que o índice de *accountability* financeira seja diferente para os três grupos de dimensão dos municípios. Efectuámos o mesmo teste para perceber se o tamanho dos municípios tem influência no índice de *accountability* do desempenho e, pelos resultados obtidos, chegámos à mesma conclusão, ou seja, não existe evidência estatística para afirmar que o índice de *accountability* do desempenho seja diferente para os três grupos de dimensão dos municípios. O tamanho dos municípios não influencia o índice

de *accountability* financeira, nem o de *accountability* do desempenho, para um nível de significância de 0,01. Grandes municípios, tal como concluiu Wang (2002), não têm necessariamente maiores índices de *accountability*.

Quisemos, igualmente, saber se a variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” contribui ou não para as práticas de *accountability* financeira (medidas pelo índice de *accountability* financeira) e de *accountability* do desempenho (medidas pelo índice de *accountability* do desempenho). Recorremos ao teste ANOVA a um factor e testámos as seguintes hipóteses:

H_0 : A variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” não contribui para as práticas de *accountability* financeira;

H_1 : A variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” contribui para as práticas de *accountability*, e

H_0 : A variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” não contribui para as práticas de *accountability* do desempenho;

H_1 : A variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” contribui para as práticas de *accountability* do desempenho.

Para um nível de significância de 0,01, as práticas de *accountability* não são influenciadas pela variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” (Anexo 3).

Do mesmo modo, pretendemos verificar se existe ou não associação entre cada uma das práticas de *accountability* e a variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*”. Tendo por base o índice tau-c de associação de Kendall, testámos as seguintes hipóteses:

H_0 : Não existe associação entre cada uma das práticas de *accountability* (ver Tabelas 1 e 2) e a variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*”;

H_1 : Existe associação entre cada uma das práticas de *accountability* e “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*”.

Pelos resultados obtidos (Anexo 4), podemos concluir, para um nível de significância de 0,01, que não há evidência estatística para afirmar que existe associação entre cada uma das práticas de *accountability* e a variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*”.

Para testarmos a independência entre o facto da síntese dos documentos de prestação de contas ser publicada num jornal da região ou numa revis-

ta do município e o facto da informação preparada pelo município estar acessível, efectuámos o teste Bilateral de Independência de Kolmogorov-Smirnov e testámos as seguintes hipóteses:

H_0 : As variáveis “o município divulgou as suas contas aos munícipes através da publicação de uma síntese dos documentos de prestação de contas num jornal da região ou numa revista do município” e “a informação preparada pelo seu município está acessível” são independentes;

H_1 : As variáveis “o município divulgou as suas contas aos munícipes através da publicação de uma síntese dos documentos de prestação de contas num jornal da região ou numa revista do município” e “a informação preparada pelo seu município está acessível” não são independentes.

Efectuámos o mesmo teste às seguintes hipóteses:

H_0 : As variáveis “o município divulgou as suas contas aos munícipes através da inserção de uma síntese dos documentos de prestação de contas no site da Internet” e “a informação preparada pelo seu município está acessível” são independentes;

H_1 : As variáveis “o município divulgou as suas contas aos munícipes através da inserção de uma síntese dos documentos de prestação de contas no site da Internet” e “a informação preparada pelo seu município está acessível” não são independentes.

Para o primeiro caso, concluímos (Anexo 5) que não existe evidência estatística para afirmar que as variáveis não são independentes. Já para o segundo caso, a conclusão é de que existe uma relação significativa a 0,05, entre as duas variáveis, ou seja, existe uma relação entre a publicação no website dos documentos de prestação de contas e a percepção por parte dos preparadores sobre a disponibilidade da informação.

Para testar a associação existente entre o tamanho dos municípios e as características qualitativas da informação produzida pelos municípios portugueses, recorreremos, mais uma vez, ao índice tau-c de associação de Kendall e testámos as seguintes hipóteses:

H_0 : Não existe associação entre o tamanho do município e as características qualitativas da informação produzida pelos municípios portugueses;

H_1 : Existe associação entre o tamanho do município e as características qualitativas da informação produzida pelos municípios.

Pelos resultados obtidos (Anexo 6), para um nível de significância de 0,05, não existe evidência estatística para afirmar que existe associação entre o

tamanho dos municípios e as características qualitativas da informação, o que significa que a informação produzida pelos grandes municípios portugueses não é, necessariamente, mais relevante, mais oportuna e mais compreensível que aquela que é produzida e divulgada pelos municípios de menor dimensão.

6. Conclusões

Tendo em conta os resultados apresentados anteriormente, podemos afirmar que os responsáveis dos municípios portugueses entendem o conceito de *accountability* em sentido amplo, afastando-o da conotação em termos unicamente de prestação de contas contabilística ou legal e associando-o à prestação de contas também em termos de eficiência, economia e eficácia. Estes responsáveis consideram o controlo financeiro como principal razão promotora da *accountability*, o que realça o peso dos aspectos legais nos resultados alcançados.

Outro aspecto analisado no nosso trabalho foram as práticas de *accountability*, que consistem no tipo de informação (financeira e do desempenho) produzida e divulgada pelos municípios portugueses. Pelos resultados obtidos, constatámos que a informação mais preparada e divulgada para os *stakeholders* é a financeira, sendo a *accountability* financeira mais favorecida do que a do desempenho, uma vez que a média do seu índice é superior à média do índice da *accountability* do desempenho. Tal não é de estranhar dado o carácter imperativo desse tipo de informação. Contudo, e dado o aspecto obrigatório desse tipo de informação, esperávamos obter um valor mais alto para o índice de *accountability* financeira, o que não aconteceu devido, na opinião dos responsáveis financeiros dos municípios portugueses, à escassez ou inexistência de recursos humanos qualificados e à inexistência de meios informáticos. No que respeita à informação do desempenho, o facto de grande parte não ser ou ser pouco preparada por estas entidades locais, deve-se, em primeiro lugar ao facto de não ser obrigatória e, em segundo, à inexistência de recursos humanos.

No que se refere ao que denominámos ferramentas de *accountability*, ou seja, aos documentos ou relatórios (para além dos obrigatórios em termos de prestação de contas) que serviriam para promover a *accountability*, os valores tão baixos a que chegámos levam-nos a concluir que são em número diminuto os municípios portugueses que preparam e publicam relatórios de avaliação do desempenho, de auditorias de desempenho, de auditorias financeiras, de avaliação de programas, de responsabilidade social e ambiental e de demonstração de resultados por funções. Tal significa que grande parte dos municípios portugueses não usa ferramentas alternativas para divulgar informação financeira e de desempenho, o que nos leva a concluir que as ferramentas utilizadas não potenciam a *accountability*.

Já quanto às formas de divulgação, constatámos que a maior parte dos municípios portugueses privilegiou o *site* da *Internet* para divulgar as suas contas, antecipando-se à obrigatoriedade imposta pela actual Lei das Finanças Locais, o que denota preocupação com a melhoria dos canais de divulgação da informação produzida por estas entidades locais.

No que respeita às características qualitativas da informação produzida e divulgada pelos municípios portugueses, concluímos que, segundo os responsáveis financeiros destas entidades, a informação é suficiente, relevante, oportuna, compreensiva e está acessível. Constatámos, ainda, que segundo os inquiridos a nova Lei das Finanças Locais potencia a *accountability*, uma vez que, nomeadamente, tornou obrigatória a publicitação de informação pertinente no *website* do município e a verificação das contas anuais por parte de um auditor externo.

Quando relacionado o tamanho dos municípios com algumas variáveis, verificámos que, tanto o índice de *accountability* financeira, como o índice de *accountability* do desempenho, não é influenciado pelo tamanho do município, o que significa que municípios de grande dimensão não têm, necessariamente, índices de *accountability* superiores aos municípios de outras dimensões. Constatámos, igualmente, que o tamanho do município não influencia as características qualitativas da informação. Os grandes municípios não produzem, necessariamente, informação mais relevante, mais oportuna e mais compreensível do que os municípios de menor dimensão.

Por tudo o que foi dito, parece que o actual sistema contabilístico das Autarquias Locais favorece, comparativamente com o anterior, o processo de *accountability*, já que assistimos a melhorias significativas da informação produzida e divulgada pelos municípios portugueses. Contudo, vários aspectos foram apontados pelos responsáveis financeiros destas entidades como necessários à melhoria do processo de *accountability*, como sejam: efectiva implementação do POCAL, principalmente no que concerne à contabilidade de custos; necessidade de auditorias internas e externas; promoção de ferramentas alternativas de *accountability*, tais como relatórios de responsabilidade social e ambiental; recurso a modelos de gestão estratégica e organizacional, etc...

De facto, o nosso estudo leva-nos a concluir que, embora tenhamos assistido a melhorias substanciais nos últimos anos no sistema contabilístico dos municípios, entendemos que tal configura uma etapa num processo evolutivo, no âmbito da Nova Gestão Pública. Parece-nos que ainda há algum caminho a percorrer, já que o POCAL, embora de aplicação generalizada a todos os municípios portugueses, continua a não estar totalmente implementado, persistindo algumas lacunas em aspectos da contabilidade patrimonial e continuando a contabilidade de custos sem estar implementada em alguns dos municípios. De facto, e no que respeita aos dados do nosso estudo, ape-

nas 35,6% dos municípios apresentam informação sobre os custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços. Em nossa opinião, a obrigatoriedade dos Técnicos Oficiais de Contas nos municípios portugueses contribuiria para uma maior implementação do normativo contabilístico.

E porque consideramos que para conseguirmos níveis elevados de *accountability*, é necessário preparar e divulgar informação tempestiva e fiável, de modo a permitir não só a análise dos aspectos legais e da execução do controlo financeiro, mas também, a análise da eficácia, da eficiência e da economia das decisões tomadas, o que vai de encontro à definição de *accountability* em sentido amplo, terminamos este artigo com algumas interrogações:

Não deveria, não só a legislação, como a actuação do preparador da informação orientar-se para a *accountability* em sentido amplo?; Será o sistema contabilístico vigente potenciador de *accountability*?; Não estará na altura de repensarmos o sistema de normalização contabilístico público?

Agradecimentos

Os autores agradecem os comentários e as sugestões efectuadas a uma versão anterior do presente trabalho aos dois referees anónimos. Contudo, quaisquer imprecisões que permaneçam são da inteira responsabilidade dos autores.

Referências Bibliográficas

- Barberis, P., 1998. The New Public Management and a New Accountability. *Public Administration*, 76, Autumn, 451-470.
- Bogt, H., 2008. Recent and Future Management Changes in Local Government: Continuing Focus On Rationality and Efficiency? *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 31-57.
- Carnegie, G., 2005. Promoting Accountability in Municipalities. *Australian Journal of Public Administration*, 64(3), September, 78-87.
- Carvalho, J., Pina, V. e Torres, L., 1999: *Temas de Contabilidade Pública*. Editora Rei dos Livros. Lisboa.
- Carvalho, J., Fernandes, M. e Teixeira, A., 2002. *POCAL Comentado - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*. Editora Rei dos Livros. Lisboa.
- Carvalho, J., Camões, P., Fernandes, M. e Jorge, S., 2005a. Implementação do novo sistema de contabilidade autárquica - conformidade e fiabilidade da informação relatada. *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 65, 26-35.

_ 2005b. A informação relatada pelo novo sistema contabilístico e a situação económica, financeira e patrimonial dos municípios portugueses. *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 66, 24-29.

_ 2007. *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2005*. Edição Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Chew, A. e Greer, S., 1997. Contrasting world views on accounting: Accountability and Aboriginal culture. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(3), 276-298.

Cochrane, A., 1993. From Financial Control to Strategic Management: The Changing Faces of Accountability in British Local Government. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6(2), 30-51.

Connolly, C. e Hyndman, N., 2004. Performance reporting: a comparative study of British and Irish charities. *The British Accounting Review*, 36, 127-154.

Dunn, D. e Legge Jr., J., 2001. U.S. Local Government Managers and the Complexity of Responsibility and Accountability in Democratic Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, J Part 11, 73-88.

Ezzamel, M. e Willmott, H., 1993. Corporate Governance and Financial Accountability: Recent Reforms in the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (3), 109-132.

Fernandes, M. e Aibar, C., 2005. Los Factores que Influyen el Uso e Implantación de Indicadores de Gestión: el Caso de los Ayuntamientos Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 1, 53-79.

Gendron, Y., Cooper, D. e Townley, B., 2001. In the name of accountability. State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 278-310.

Glynn, J., 1987. *Public Sector Financial Control and Accounting*. Blackwell. Oxford. Goddard, A., 2004. Budgetary practices and accountability habitus: A grounded theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 543-577.

_ 2005. Accounting and New Public Management in UK Local Government - Contributions towards Governance and Accountability. *Financial Accountability & Management*, 21(2), 191-218.

Goddard, A. e Powell, J., 1994. Accountability and Accounting Using Naturalistic Methodology to Enhance Organizational Control - A Case Study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(2), 50-69.

Gray, A. e Jenkins, B 1993. Codes of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(3), 52-67.

Groisman, E. e Lerner, E., 2000. Responsabilización por los Controles Clásicos. *INPAM Documents*. Consultada em "http://unpam1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/clad/unpam000179.pdf."

Guthrie, J., 1998. Application of accrual accounting in the Australian public sector - rhetoric or reality? *Financial Accountability & Management*, 14, February, 1-19.

Hyndman, N. e Anderson, R., 1995. The use of performance information in external reporting: an empirical study of UK executive agencies. *Financial Accountability & Management*, 11 (1), 1-17.

Hood, C., 1991. Public management for all seasons. *Public Administration*, 69(1), 3-19.

_ 1995. The "new public management" in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 93-109.

Humphrey, C., Miller, P. e Scapens, R., 1993. Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (3), 7-29.

Jackson, P., 1982. *The Political Economy of Bureaucracy*. Philip Allan, London.

Jones, R. e Pendlebury, M., 1996. *Public Sector Accounting*, fourth ed., Pitman.

Kluvers, R., 2003. Accountability for Performance in Local Government. *Australian Journal of Public Administration*, 62(1), 57-69.

Lapsley, I., 1999. Accounting and New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity. *Financial Accountability & Management*, 15 (3/4), August/November, 201-207.

López, A. e Pablos, J., 2000. Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 29(106), 931-964.

López, A. e Ortiz, D., 2004. Los indicadores de gestión y el control de eficiencia del sector público. *Revista Española de Control Externo*, 6(18), 189-220.

Lovell, A., 1996. Notions of Accountability State Audit: A UK Perspective. *Financial Accountability & Management*, 12 (4), 261-280.

Maroco, J., 2003. *Análise Estatística – Com utilização do SPSS*. 2ª Edição, Edições Sílabo.

Montesinos, V. e Benito, B., 1999. La auditoría de las entidades públicas ante la Unión Económica y Monetaria. *Actualidad Financiera*, 4(3), 67-84.

Montondon, L., 1995. Accountability in Municipalities: The Use of Internal Auditors and Audit Committees. *The American Review of Public Administration*, 25(1), 59-69.

Mulgan, R., 2000. Accountability: an ever-expanding concept? *Public Administration*, 78(3), 555-573.

Nelson, M., Banks, W. e Fisher, J., 2003. Improved Accountability Disclosures by Canadian Universities. *Canadian Accounting Perspectives*, 2(1), 77-107.

Normanton, E., 1971. Public accountability and audit: A reconnaissance. In *The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control*, eds. B.R. Smith e D.C. Hague. London: Macmillan.

Pablos, J., 1997a. Responsabilidad y contabilidad en las administraciones públicas. *Auditoría Pública*, 12, 63-67.

_ 1997b. *Gestión e información contable en las entidades locales*. ICAC. Madrid.

Parker, L. e Gould, G., 1999. Changing public sector accountability: critiquing new directions. *Accounting Forum*. 23(2), June 1999, 109-135.

Patton, J., 1992. Accountability and Governmental Financial Reporting. *Financial Accountability & Management*, 8 (3), Autumn, 165-180.

Perks, R., 1993. *Accounting and Society*. London, Chapman Hall.

Pestana, M. e Gageiro, J., 2005. *Análise da Dados para Ciências Sociais – A Complementaridade do SPSS*. 4ª Edição. Edições Sílabo.

Roberts, J. e Scapens, R., 1985. Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organizational contexts, *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443-56.

Romzek, B. e Dubnick, M., 1987. Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy. *Public Administration Review*, May/June, 227-238.

_ 1994. Issues of accountability in flexible personnel system. In P. W. Ingraham & B. S. Romzek (Eds.), *New paradigms for government: Issues for the changing public service*. San Francisco: Jossey-Bass.

Sinclair, A., 1995. The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 219-237.

Siverbo, S. e Johansson, T., 2006. Relative Performance Evaluation in Swedish Local Government. *Financial Accountability & Management*, 22 (3), 271-290.

Steccolini, I., 2004. Is the annual report an accountability medium? An Empirical investigation into Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, August 2004, 327-350.

Stewart, J., 1984. The role of information in public accountability. In *Issues in public sector accounting*. Edited by A. Hopwood and C. Tomkins. Oxford: Philip Allan Publishers Ltd.

Taylor, D. e Rosair, M., 2000. The Effects of Participating Parties, the Public, and Size on Government Departments' Accountability Disclosures in Annual Reports. *Accounting, Accountability and Performance*, 6(1), 77-97.

Wang, X., 2002. Assessing Administrative Accountability: Results from a National Survey. *The American Review of Public Administration*, 32(3), 350-370.

7. Anexos

Anexo 1 | Symmetric Measures – Médias dos índices de *accountability*

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	Med_ind_afinanciera	3,7298	87	,74199	,07955
	Med_ind_adesempenho	3,2456	87	,71927	,07711

		Paired Differences				t	df	Sig. (2-tailed)	
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
		Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper	Upper	
Pair 1	Med_ind_afinanciera - Med_ind_adesempenho	,48422	,50461	,05410	,37667	,59176	8,950	86	,000

Anexo 2 | ANOVA – Relação entre o tamanho dos municípios e os índices de *accountability*

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	Ind. Acc. Financeira	1,326	2	,663	1,210	,303
Within Groups		46,021	84	,548		
Total		47,347	86			
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	Ind. Acc. D	,176	2	,088	,167	,846
Within Groups	Desempenho	44,316	84	,528		
Total		44,492	86			

Anexo 3 | ANOVA – Influência da variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*” nas práticas de *accountability*

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	Ind. Acc. Financeira	1,012	3	,337	,604	,614
Within Groups		46,335	83	,558		
Total		47,347	86			
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	Ind. Acc.	2,494	3	,831	1,643	,186
Within Groups	Desempenho	41,998	83	,506		
Total		44,492	86			

Anexo 4 | Symmetric Measures – Associação entre as práticas de *accountability* (pela ordem apresentada nas Tabelas 1 e 2) e a variável “a informação elaborada influencia positivamente a *accountability*”

		Value	Asymp. Std. Error	Approx. T	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,022	,077	,282	,778
N of Valid Cases		86			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,146	,080	1,817	,069
N of Valid Cases		85			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,128	,070	1,821	,069
N of Valid Cases		87			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	-,032	,080	-,396	,692
N of Valid Cases		86			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	-,023	,077	-,292	,770
N of Valid Cases		87			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,066	,084	,794	,427
N of Valid Cases		86			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,019	,079	,246	,806
N of Valid Cases		86			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,056	,080	,709	,478
N of Valid Cases		85			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,041	,080	,516	,606
N of Valid Cases		87			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,110	,077	1,426	,154
N of Valid Cases		86			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,152	,070	2,169	,030
N of Valid Cases		85			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,096	,068	1,422	,155
N of Valid Cases		85			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,091	,072	1,268	,205
N of Valid Cases		86			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,138	,074	1,861	,063
N of Valid Cases		85			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,098	,072	1,355	,175
N of Valid Cases		84			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,071	,081	,874	,382
N of Valid Cases		84			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,041	,080	,520	,603
N of Valid Cases		85			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,037	,074	,498	,619
N of Valid Cases		84			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,002	,087	,025	,980
N of Valid Cases		86			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,071	,073	,972	,331
N of Valid Cases		84			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,096	,081	1,186	,236
N of Valid Cases		83			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,062	,070	,880	,379
N of Valid Cases		83			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,148	,071	2,068	,039
N of Valid Cases		81			

Anexo 5 | Two-Sample Kolmogorov-Smirnov Test – Disponibilidade da Informação

		A informação preparada pelo seu município está acessível
Most Extreme Differences	Absolute	,068
	Positive	,068
	Negative	,000
Kolmogorov-Smirnov Z		,232
Asymp. Sig. (2-tailed)		1,000

a Grouping Variable: Publicação de uma síntese dos documentos de prestação de contas num jornal da região ou numa revista do município

		A informação preparada pelo seu município está acessível
Most Extreme Differences	Absolute	,323
	Positive	,000
	Negative	-,323
Kolmogorov-Smirnov Z		1,488
Asymp. Sig. (2-tailed)		,024

a Grouping Variable: Inserção de uma síntese dos documentos de prestação de contas no site da Internet.

Anexo 6 | Symmetric Measures – Características qualitativas da informação

		Value	Asymp. Std. Error	Approx. T	Approx. Sig.
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,108	,075	1,441	,150
N of Valid Cases		88			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,114	,086	1,332	,183
N of Valid Cases		87			
Ordinal by Ordinal	Kendall's tau-c	,138	,081	1,700	,089
N of Valid Cases		87			

O Género e a Tomada de Decisão Ética dos Técnicos Oficiais de Contas: um estudo empírico em Portugal

Lígia Torre

Estudante de Doutoramento

Faculdade de Economia da Universidade do Porto

ligia.torre@iol.pt

Teresa Proença

Professora da Faculdade de Economia

da Universidade do Porto

tproenca@fep.up.pt

Recebido a 21 de Janeiro de 2010; Aceite a 09 de Fevereiro de 2010

Resumo

Este estudo investiga o processo de tomada de decisão ética dos Técnicos Oficiais de Contas em Portugal, examinando diferenças de género em relação a três medidas: a consciência ética, a orientação ética e a intenção de agir de um modo questionável em situações dilemáticas. A crescente representatividade das mulheres na força laboral e a inconclusividade dos estudos empíricos realizados, sugere que a diferença entre géneros na ética exige mais estudo, o que serve de motivação a este trabalho.

No que diz respeito à consciência ética, as diferenças de género são pequenas, no entanto, as profissionais femininas avaliam algumas acções como significativamente menos éticas do que os seus colegas masculinos. Não se verificam diferenças de género relativamente à orientação ética, onde a justiça surge como um valor superior face a outros. Relativamente à intenção ética, de um modo geral, os resultados indicam que as mulheres demonstram menos vontade do que os homens, de agir de modo questionável, mas estas diferenças não são estatisticamente significativas.

A investigação validou a Escala Ética Multidimensional d-*Multidimensional Ethics Scale-MES* (Reidenbach and Robin, 1988; 1990) em contexto português. A *MES* é um instrumento que permite avaliar o raciocínio moral e o juízo ético de determinada acção. Os resultados validam a escala a três dimensões (Justiça Social; Deontologia; Relativismo) em contexto português.

Palavras-chave: Técnicos Oficiais de Contas; *Multidimensional Ethics Scale (MES)*; Consciência ética; Orientação ética; Intenção ética; Portugal.

Abstract

This research is about the ethical decision-making process of chartered accountants in Portugal, and examines gender differences on three measures: ethical awareness, ethical orientation and intention to act in questionable dilemmas. The growing representation of women in the workforce and the inconclusiveness of empirical studies suggest that gender differences in ethics requires more study, what motivates this work.

With regards to ethical awareness, female professionals view some actions as significantly less ethical than their male peers, but gender differences are generally small. There are no significant gender differences regarding ethical orientation, being justice a superior value over others. In what concerns ethical intention, our results indicate that women are less willing to perform questionable acts than men, but these differences are not significant.

The research validated the Multidimensional Ethics Scale (*MES*) (Reidenbach and Robin, 1988, 1990) in the Portuguese context. The *MES* is a tool that assesses moral reasoning and ethical judgement of certain actions. The results validate the scale in three dimensions (Social Justice, Deontology, Relativism) in the Portuguese context.

Keywords: Accountant; *Multidimensional Ethics Scale (MES)*; Ethical awareness; Ethical orientation; Ethical intention; Portugal.

1. Introdução

As elevadas expectativas que a sociedade deposita nos Técnicos Oficiais de Contas (TOC), num mundo em constante mudança, faz com que estes profissionais, mais do que nunca, necessitem de valores profissionais éticos que lhes permita exercer a sua profissão de um modo bem sucedido e íntegro. Consciente de que a contabilidade desempenha um papel chave no desenvolvimento social e económico de uma nação, a ética é um elemento central da profissão de TOC. A manutenção de elevados parâmetros éticos entre os TOC é, então, crítica no assegurar da elevada qualidade do seu trabalho. Tal exige uma compreensão do processo de tomada de decisão ética dos TOC, averiguando-se que factores afectam as escolhas éticas feitas por estes profissionais.

As normas de contabilidade têm efeitos económicos (implícitos ou explícitos) relevantes para os destinatários da informação. Assim, impõe-se que à Contabilidade, enquanto disciplina e profissão, sejam exigidos elevados padrões de neutralidade, de forma a minimizar o leque de desequilíbrios que a aplicação das normas sempre trará. Este aspecto, aliado aos desequilíbrios existentes na quantidade e qualidade da informação disponível para os utentes internos e externos, bem como os constantes conflitos de interesses, a que se junta a permanente necessidade de emissão de juízos de valores sobre as opções contabilísticas, constituem algumas das peculiaridades da problemática ética em Contabilidade.

Em Portugal, enquanto preparador da informação, o TOC tem algumas obrigações e, pese a circunstância de a responsabilidade final pelas contas não ser sua, mas sim da Administração, a sua contribuição para as decisões desta são, dum modo geral, muito relevantes. A proposta de “Código deontológico dos técnicos oficiais de contas” estabelece, no seu art.º 2º que “no exercício das suas funções, os técnicos oficiais de contas devem respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos geralmente aceites, procurando a sua correcta aplicação à situação concreta das entidades a quem prestam serviços, de forma a salvaguardar o interesse destas, sem prejuízo da verdade contabilística e fiscal”. Sendo a informação financeira um bem público torna-se complicada a definição do interesse da entidade. Se a isto se acrescer a complexidade da compatibilização entre a verdade contabilística e a verdade fiscal entender-se-á a tarefa extremamente complexa consignada a estes profissionais.

O TOC vê-se muitas vezes confrontado com questões cuja solução exige um apelo aos seus princípios éticos dado ser ele próprio a estabelecer os limites da sua actuação. No exercício da sua actividade profissional, e em especial quando trata de questões do domínio fiscal, ou laboral, a fronteira entre o legalmente permitido e o eticamente aceitável é muito ténue e a opção entre uma das soluções constitui exercício de grande dificuldade e, será, muito provavelmente, a solução escolhida que permitirá diferenciar estes profissionais.

Constatou-se uma crescente atenção ao estudo da ética empresarial, numa altura em que as mulheres começaram a estar cada vez mais presentes no mundo do trabalho (Clark e Barry, 1997; McCabe *et al*, 2006). Em Portugal a profissão de contabilista é uma das muitas profissões que por tradição era ocupada por indivíduos do sexo masculino e, nos últimos anos, tem sido, rapidamente, exercida por mulheres. Os estudos analisados apresentam resultados inconclusivos acerca do possível efeito do género na tomada de decisão ética (O'Fallon e Butterfield, 2005; Kreie e Cronan, 1998; Wahn, 2003; Landry *et al*, 2004; Cohen *et al*, 2001; Fleischman e Valentine, 2003; Eastman *et al*, 1996; Abdolmohammadi, 2003). Mais concretamente nos profissionais de contabilidade também se encontram estudos com resultados contraditórios (Neidermeyer *et al*, 2003; Smith e Rogers, 2000; Owhoso, 2002; Rogers e Smith, 2001). Contudo, apesar dos resultados controversos dos estudos citados, verifica-se uma consistência importante: quando existe evidência de diferenças significativas de género, as mulheres tomam as decisões mais éticas (O'Fallon e Butterfield, 2005).

A crescente representatividade das mulheres na força laboral e a inconclusividade dos estudos empíricos realizados, sugerem que a diferença entre géneros na ética exige mais estudo (Glover *et al*, 2002), o que serve de motivação a este trabalho.

Acreditamos que, quanto mais se entender acerca da relação entre género e ética, mais hipóteses terão os programas de formação de ser melhor desenhados de forma a melhorar a consciência e a sensibilidade ética. Ao clarificar os critérios de julgamento ético utilizados, os resultados do estudo podem ser usados para identificar possíveis características específicas no pensamento moral que poderão ser monitorizadas com os programas educativos.

No presente estudo averiguamos, quais os principais critérios de julgamento ético utilizados pelos TOC, e se existem diferenças entre géneros. Examinamos as possíveis diferenças em três medidas relacionadas com o processo de tomada de decisão ética: consciência ética, orientação ética e intenção ética.

Este estudo tem ainda como objectivo testar e validar a Escala Ética Multidimensional (MES) numa amostra constituída por TOC, em contexto português, tendo em conta que este instrumento foi construído e utilizado nos Estados Unidos da América (Cohen *et al*, 1993, 1998, 2001).

Seguidamente expomos a revisão dos trabalhos de investigação realizados no âmbito das diferenças de género, identificando o problema e as hipóteses de investigação. Depois, explicamos a metodologia adoptada e os procedimentos estatísticos utilizados. Apresentamos os resultados e as conclusões da investigação tendo presente as devidas limitações do estudo e propostas de investigação futura.

2. Ética e diferenças de género

Num processo de tomada de decisão ética¹ consideramos crucial o estudo e a compreensão dos princípios que se encontram subjacentes ao comportamento dos indivíduos. O estudo da ética empresarial pode ser dividido em duas componentes: o da ética normativa, no domínio da filosofia moral e teleológica, cujo objectivo será o de orientar o indivíduo a agir; e o da ética descritiva ou empírica, preocupada com a explicação e previsão do comportamento individual (Donaldson e Dunfee, 1994; Trevino e Weaver, 1994; Weaver e Trevino, 1994).

Numa perspectiva descritiva, a maior diferença entre as teorias éticas reside no pensamento consequencial (*ética da responsabilidade*) e não consequencial (*ética da convicção*).

A ética consequencial diz-nos que a rectidão de uma acção pode ser determinada olhando para as suas consequências (Kujala e Pietilainen, 2004). Existem vários tipos de pensamento ou teorias consequenciais, o Utilitarismo e o Egoísmo Ético ou Pragmatismo. O Utilitarismo, a teoria ética consequencial mais conhecida, valoriza a acção tendo por base a quantidade de utilidade produzida, pelo exame das suas consequências (Duska e Duska, 2003; Beu *et al*, 2003). O Egoísmo Ético, também conhecido por Pragmatismo (Keller *et al*, 2006), é outro dos pensamentos consequenciais, que prescreve a procura e maximização dos benefícios próprios. Se o indivíduo considerar somente as consequências de uma acção, em última instância, pode-se questionar como maximizar os seus próprios benefícios (Kujala e Pietilainen, 2004). Diversos investigadores, como Trevino (1986), utilizaram teorias egoístas para explicar o porquê dos indivíduos agirem de um modo não ético (Beu *et al*, 2003).

Entre as teorias ou pensamentos não consequenciais temos a Ética Deontológica, a Justiça Social e a Ética Virtuosa, para as quais as acções são moralmente correctas ou não, independentemente das suas consequências (Beu *et al*, 2003). A teoria da Ética Deontológica sustenta que é dever de cada um fazer o moralmente correcto e evitar o moralmente errado. A Deontologia exige, assim, que as pessoas tenham a atitude correcta porque simplesmente é a atitude correcta a ter e é seu dever a tê-la (Kujala e Pietilainen, 2004). A teoria da Justiça Social defende o princípio da igualdade

¹ A utilização de termos ao longo deste trabalho de investigação exige uma clarificação do seu significado neste contexto, com o intuito de criar uma compreensão generalizada baseada em definições encontradas na literatura. Desde logo, os termos "ética" e "moral" exigem uma primeira reflexão. Segundo Mercier (2003), estes dois conceitos são equivalentes, se atendermos à sua origem etimológica, sendo que, "ética" tem origem na palavra grega *ethos* e, "moral" tem origem na palavra latina *mores* e era usada por Cícero para traduzir a palavra grega "ética", daí a dificuldade de as distinguir. "Os dirigentes de empresa preferem, com efeito, o uso do termo de ética ao de moral. A moral está ligada à vida individual e a ética à vida económica. Respeita-se uma moral nos actos da vida privada e respeita-se uma ética na vida dos negócios" (Mercier, 2003, pp. 5). Em virtude destes dois termos serem frequentemente utilizados como sinónimos, nomeadamente pelos autores anglo-saxónicos, neste trabalho de investigação serão usados de modo indiferenciado. Para uma melhor compreensão dos termos "ética" e "moral" ver Costa (2006).

de resultados com igualdade de oportunidades de acesso. A Ética Virtuosa preocupa-se com o que cada um deve ser ou não.

Já o Relativismo Ético desafia de algum modo a ética consequencial e não consequencial, ao argumentar que a moralidade é relativa a um ambiente particular e que, por exemplo, as culturas, sociedades e religiões afectam as perspectivas morais e opiniões (Kujala e Pietilainen, 2004; Beauchamp e Bowie, 1983).

Cada teoria tida isoladamente, falha como guia do profissional de contabilidade (ou outros); já, colectivamente, fornecem um *menu* de abordagens que estes profissionais podem e devem considerar quando fazem face a dilemas éticos² (Koehn, 2005).

“Um contabilista deverá beneficiar outros, evitando prejudicá-los. Um contabilista deve assumir as suas responsabilidades porque assim se comprometeu. Um contabilista não deve explorar outros. Finalmente, um contabilista deve desenvolver virtudes como a integridade e honestidade de modo a assegurar uma vida virtuosa” (Duska e Duska, 2003, pp. 64). Se o indivíduo decidir sempre em interesse próprio, provavelmente é egoísta. Se considerar os benefícios para a sociedade, o indivíduo tende a ser utilitarista. Já se for movido por questões de justiça e imparcialidade, está a seguir uma orientação deontológica (Duska e Duska, 2003).

Em forma de síntese, muitas vezes, quando se tem de decidir o que fazer, e não há qualquer conflito entre as razões, o que é bom para um indivíduo também o é para a sociedade. Nessas situações, o indivíduo não tem dúvidas em relação à sua acção e todos os princípios prescritos pelas diversas teorias serão cumpridos. As situações de dilemas éticos são mais complexas porque existe conflito, discórdia quanto ao princípio ético a seguir.

Os factores individuais, associados ao indivíduo tomador da decisão ética, são os mais investigados ao nível dos trabalhos empíricos levados a cabo no campo da ética descritiva. Esses factores incluem variáveis resultantes do nascimento (nacionalidade, idade, género, etc), bem como aquelas resultantes do desenvolvimento humano e do processo de socialização (personalidade, atitudes, valores, educação, religião, etc). A investigação desenvolvida nesta área tem demonstrado que estas características individuais desempenham um papel importante na previsão de atitudes éticas de um indivíduo (Emerson *et al*, 2007).

De todos estes factores, o género é provavelmente a variável demográfica mais estudada no campo da ética (Ford e Richardson, 1994; Ruegger e King, 1992); no entanto, a investigação empírica que testa as diferenças de género tem conduzido a resultados inconsistentes (Roxas e Stoneback, 2004).

²Situação em que as consequências da decisão de um indivíduo afecta de algum modo terceiros (Beu e Buckley, 2001; Rest, 1986).

Na literatura, alguns factores são apontados como estímulo ao estudo do género em contexto organizacional: o facto de haver cada vez mais mulheres na vida activa e mais políticas de igualdade de oportunidades nas sociedades ocidentais; o aumento do número de mulheres com habilitações literárias ao nível da gestão empresarial que, inevitavelmente, faz com que ocupem lugares executivos nos anos seguintes à sua formação; e, provavelmente, o mais importante dos factores será a crença, de certo modo generalizada, de que as mulheres tendem a ser mais éticas do que os homens, o que certamente traz implicações na actividade empresarial (Clark e Barry, 1997; Wajcman, 1996; Robin e Babin, 1997). Barnett e Karson (1989, cit. p. Clark e Barry, 1997:137) sumariaram o que a literatura considera como assunções de base: *“as mulheres são: (1) mais preocupadas com as relações do que os homens; (2) definem-se pelos relacionamentos, em oposição aos homens, e mais importante; (3) escolhem acções de modo a manter as relações e/ou aprovadas pelos outros, em oposição aos homens, que seguem as regras absolutas e os princípios independentemente dos relacionamentos”*.

Outro dos focos da literatura refere-se às explicações avançadas sobre as possíveis diferenças de género. Alguns autores argumentam que tais diferenças são explicadas pela teoria da socialização do género (Barnett e Karson, 1989; Schminke e Ambrose, 1997). Segundo este modelo teórico, as diferenças entre mulheres e homens explicam-se pelas diferentes pressões de socialização a que estão sujeitos pelas instituições como a família e escolas, assim como pelo papel específico e tradicionalmente associado à esposa ou ao marido. Como resultado deste processo de socialização, espera-se das mulheres uma maior ênfase nas relações interpessoais harmoniosas, mais compaixão e compreensão, enquanto dos homens se espera que atribuam mais importância ao sucesso, ao status e a recompensas financeiras (Loo, 2003). Esta abordagem sugere, que os homens e as mulheres reagem de um modo diferente nas mesmas condições e que, a educação no campo da ética não conseguirá alterar de forma significativa (Roxas e Stoneback, 2004). De acordo com estes autores, a teoria da socialização sustenta que o género constitui o “centro” irreversível da personalidade de um indivíduo sendo que qualquer educação ética não mudará muito as suas diferentes formas de agir em contexto semelhante. Neste sentido, muitas vezes os raciocínios éticos das mulheres e dos homens são distintos (Harris, 1989; Schminke e Ambrose, 1997). Schminke e Ambrose (1997) sugerem que em situações empresariais, as mulheres usam a regra do *“não faças aos outros o que não gostarias que te fizessem”*, estando mais preocupadas em cumprir as regras e em manter os seus relacionamentos harmoniosos. Os homens buscam mais o sucesso competitivo e quebram as regras mais facilmente (Roxas e Stoneback, 2004).

A abordagem estrutural argumenta que a socialização nos diferentes papéis ocupacionais pode sobrepor-se à socialização em idades precoces (Roxas e Stoneback, 2004). Assim, pode prever-se respostas éticas semelhantes entre géneros que se encontram nos mesmos grupos ocupacionais.

Segundo Loo (2003) as diferenças poderão ainda relacionar-se com o contexto ou situações éticas. Glover *et al* (2002) concluíram que as diferenças entre géneros são específicas das situações e dependem do contexto: os homens adoptaram uma decisão mais ética quando o comportamento dos agentes dos cenários era claramente ético ou evidentemente não ético. No entanto, quando o comportamento do agente do cenário não era tão claro, os homens decidiram de um modo não ético.

Na literatura não existe consenso quanto ao facto das mulheres e homens terem valores éticos diferentes e exibirem comportamentos éticos diferentes, como se pode verificar pelos 49 artigos analisados por O’Fallon e Butterfield (2005), resumidos no Anexo 1. Mais, alguns trabalhos de investigação sobre diferenças de género na tomada de decisão ética de profissionais de contabilidade também apresentam resultados contraditórios ou inconclusivos (Neidermeyer *et al*, 2003; Smith e Rogers, 2000; Owhoso, 2002; Rogers e Smith, 2001). Apesar dos resultados controversos dos estudos citados, verifica-se uma consistência importante: quando existe evidência de diferenças significativas de género, as mulheres tomam as decisões mais éticas (O’Fallon e Butterfield, 2005).

3. Objectivos e hipótese da investigação

De forma a averiguar se o género influencia ou não o processo de tomada de decisão ética dos TOC, testamos as três medidas tidas como importantes neste processo (Cohen *et al*, 2001): a consciência ética, a orientação ética, e a intenção de prática ética. A medida da consciência ética captura até que ponto os indivíduos avaliam uma dada acção como não ética de acordo com um critério ético: justiça social, deontologia, utilitarismo, relativismo e egoísmo, que correspondem a cinco modelos éticos normativos encontrados na literatura filosófica (Loo, 2003). A medida da orientação ética captura o peso que os indivíduos atribuem a cada um destes critérios éticos na avaliação da acção. A medida da intenção ética captura até que ponto o indivíduo agiria de um modo ético.

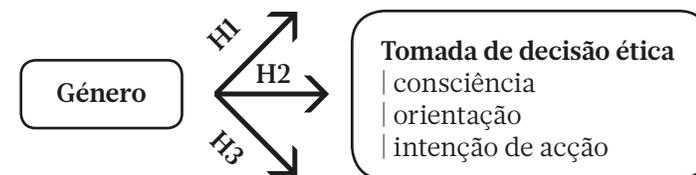
As hipóteses a testar são as seguintes e esquematizam-se na Figura 1.

H1 – o nível de consciência ética dos TOC do género feminino difere do nível dos TOC do género masculino;

H2 – os TOC do género feminino apresentam uma orientação ética diferente dos TOC do género masculino;

H3 – os TOC do género feminino possuem maior intenção de agir eticamente do que os TOC do género masculino.

Figura 1 | As hipóteses de investigação



Como segundo objectivo de investigação, ao usarmos uma amostra portuguesa, procuramos testar e validar a MES em contexto português, tendo em conta que este instrumento foi construído e utilizado nos Estados Unidos da América (EUA) (Cohen *et al*, 1993, 1998, 2001).

4. Metodologia adoptada na investigação

4.1 A escolha do instrumento

Na investigação das ciências sociais o inquérito constitui um dos instrumentos mais vulgarmente utilizados (Ghiglione e Matalon, 1992). Por regra, os inquéritos pressupõem uma abordagem assente na elaboração de questionários (Moreira, 1994).

Neste estudo, tomamos por base os trabalhos empíricos realizados por Cohen *et al* (1998), onde se estudou o efeito do género nas avaliações éticas de profissionais de contabilidade nos Estados Unidos da América, e por Reidenbach *et al* (1991), um estudo onde a MES é aplicada. Adoptamos, então, o instrumento do inquérito, considerado, também por estes autores, o mais indicado para este tipo de investigação, pela aplicação, para cada cenário, de uma tradução da MES, apresentada na Figura 2.

Figura 2 | Tradução portuguesa da *Multidimensional Ethics Scale* (MES)
Fonte: Cohen *et al* (2001)

Justa								Injusta
Desonesta								Honesta
Moralmente correcta								Moralmente incorrecta
Não aceitável para a minha família								Aceitável para a minha família
Culturalmente aceitável								Culturalmente inaceitável
Tradicionalmente inaceitável								Tradicionalmente aceitável
O actor não se promove a si próprio								O actor promove-se a si próprio
Satisfação pessoal para o actor								Não dá satisfação pessoal para o actor
Produz a maior utilidade								Produz a menor utilidade
Minimiza benefícios enquanto maximiza custos								Maximiza benefícios enquanto minimiza custos
Não viola nenhum contrato não escrito								Viola um contrato não escrito
Viola uma promessa não falada								Não viola uma promessa não falada

A *MES* consiste numa escala multi-itens, na qual os participantes indicam até que ponto acreditam que uma determinada acção é ética de acordo com um certo critério (Cohen *et al*, 2001). Os critérios baseiam-se nas diferentes teorias da literatura filosófica (Loo, 2003). Este instrumento inclui as cinco teorias éticas anteriormente referidas: a Justiça Social, a Deontologia, o Relativismo, o Utilitarismo, e o Egoísmo (Cohen *et al*, 2001). Os itens foram identificados por Reidenbach e Robin (1988) e posteriormente foram refinados e validados no contexto da contabilidade por Flory *et al* (1992) e Cohen *et al* (1993, 1996, 2001).

Seguindo o trabalho desenvolvido por Cohen *et al* (1996, 2001), recorreremos à versão da *MES* mais completa da escala, incluindo todas as dimensões, abrangendo, deste modo, todos os critérios que potencialmente estão subjacentes a uma determinada decisão ética. Assim, a versão da *MES* usada neste estudo compreende 12 itens (Anexo 2).

O instrumento inclui uma medida unidimensional/univariada (“a acção acima descrita é ética/não ética”), como medida global de avaliação ética.

A intenção ética é medida usando dois itens, um na primeira pessoa (a probabilidade de eu fazer a mesma acção é elevada/reduzida), e o outro na terceira pessoa (a probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é elevada/reduzida). Este item foi usado de acordo com a recomendação de Cohen *et al* (1998, 2001) e Fernandes e Randall (1992), de modo a minimizar o enviesamento de resposta socialmente desejável.

Esta escala foi utilizada para avaliar os cenários éticos descrevendo uma variedade de dilemas éticos na área da gestão, que por analogia os TOC têm de enfrentar no seu quotidiano. Além disso permitem apresentar problemas reais e de tomada de decisão aos participantes exigindo um esforço mínimo de resposta (Robin *et al*, 1996; Beu *et al*, 2003). Sims (1999) refere que esta abordagem tem sido usada de um modo bem sucedido por diversos investigadores no estudo da tomada de decisão ética, nomeadamente no domínio da contabilidade (Flory *et al*, 1992; Reidenbach e Robin, 1988, 1990; Robin *et al*, 1996; Cohen *et al*, 1996, 1998, 2001). Os cenários seguem a sugestão de Jones e Ponemon (1993), ao incluir situações no domínio da gestão (situações possíveis do quotidiano das empresas) não específicas da contabilidade, de modo a evitar respostas de acordo com um código de conduta profissional, ou seja, de acordo com apenas um dos tipos de raciocínio ético identificado na revisão de literatura, a deontologia. De outro modo, não se poderia avaliar a utilização dos restantes raciocínios (Justiça Social, Utilitarismo, Egoísmo, Relativismo) no processo de tomada de decisão ética.

Justificamos ainda o uso de uma diversidade de cenários tendo presente que os factores situacionais podem influenciar as decisões éticas (Jones, 1991).

Recorremos aos cenários usados em trabalhos de investigação anteriores (Cohen *et al*, 1996, 1998, 2001), adaptados de estudos anteriores de Burton *et al* (1991). Cada cenário é seguido da descrição da acção levada a cabo por um indivíduo e que serve de base às respostas dos participantes. Tal como nos trabalhos destes autores, em dois dos cenários (cenário 3 e 6), o género do actor foi alvo de manipulação (Cohen *et al*, 1998). Podemos observar os cenários incluídos no questionário no Anexo 3.

As respostas foram recolhidas usando a escala de *Likert* de sete pontos que, segundo Oppenheimer (2001) são mais sensíveis do que outras escalas. Também Torres-Oliveira (2006) recomenda o uso deste tipo de escalas neste tipo de investigação. Como recomendado por Malhotra *et al* (1996), o questionário foi traduzido para português por um investigador bilingue, que além do excelente conhecimento do inglês e português, é profundo conhecedor quer da cultura americana, onde o instrumento foi originariamente desenvolvido, quer do contexto português, garantindo a inteligibilidade da redacção do questionário para a amostra alvo.

O inquérito inclui, ainda na parte final, uma série de questões demográficas: experiência profissional como TOC, faixa etária, género, residência e habilitações literárias, de modo a se poder estudar o efeito do género nas respostas obtidas, sendo importante ter em consideração estas características demográficas dos inquiridos neste tipo de análise, já que existe evidência de que, quer a educação superior (Rest, 1986, Costa, 2006), quer a experiência profissional (Keller *et al*, 2006, Dawson, 1997), quer a idade (Keller *et al*, 2006, Costa, 2006, Dawson, 1997) afectam o desenvolvimento moral.

Garantiu-se também o anonimato e a confidencialidade dos resultados. Solicitou-se uma participação voluntária, para garantir a minimização de enviesamento de resposta induzida pelas percepções individuais do socialmente desejável (Randall e Fernandes, 1991; Lisboa *et al*, 2006).

4.2 A amostra

A população alvo é a dos Técnicos Oficiais de Contas que se encontram a exercer a profissão em Portugal. De acordo com informação fornecida pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, o universo de TOC em Portugal, no momento em que ocorre esta investigação, é constituído por um total de 77 860 profissionais, sendo que, 52% pertencem ao género masculino e cerca de 18,32% são residentes no distrito do Porto. No que diz respeito a este distrito, 51,6% são do género masculino.

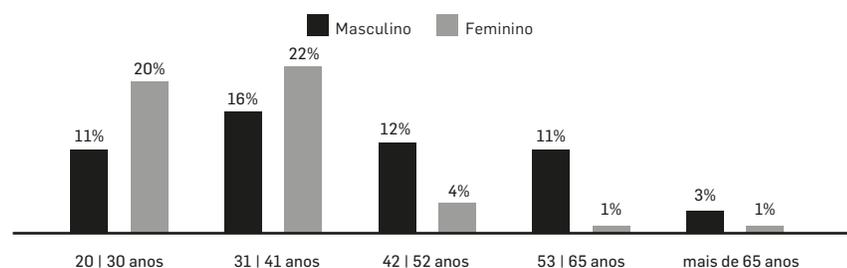
Sendo muito raro, senão impossível, podermos estudar exaustivamente uma população, a situação ideal seria recolher uma amostra que fosse representativa da população-alvo e que permitisse a generalização dos resul-

tados da investigação da amostra a toda a população (Ghiglione e Matalon, 1992). Porém, devido aos custos elevados e às dificuldades da realização de um processo de amostragem aleatório, a constituição de uma amostra não casual por conveniência torna-se a solução mais atractiva em muitas situações, ainda que perdendo representatividade. Por estas razões, neste trabalho de investigação, optámos por uma amostra de conveniência, decidindo-se integrar na amostra os TOC participantes de duas acções de sensibilização sobre a IES (Informação Empresarial Simplificada) destinadas especificamente a TOC, promovidas pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas na cidade do Porto, em Abril de 2007.

De um total de 800 questionários distribuídos (400 em cada uma das acções referidas) foram recolhidos 287, representando uma taxa de resposta de cerca de 36%. Apesar de o questionário ter sido desenhado de modo a minorar o número de não respostas, conseguiu-se obter 23% de respostas válidas excluindo-se os questionários mal preenchidos, resultando, portanto numa amostra de 186 TOC.

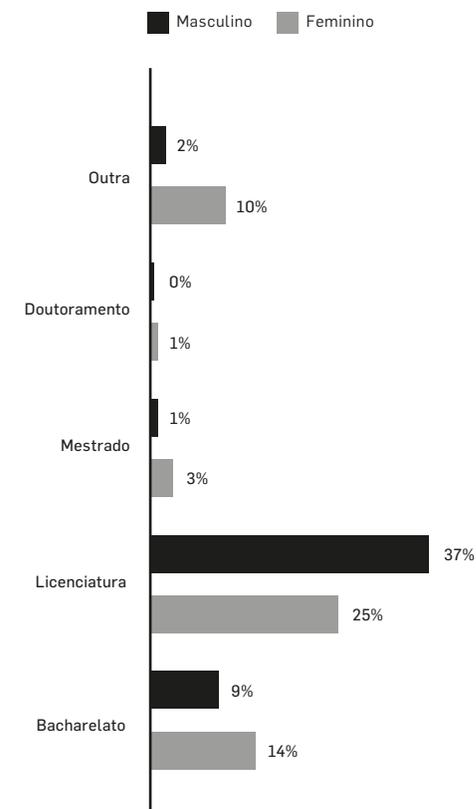
Dos inquéritos recolhidos e validados, 52% dizem respeito a indivíduos do género masculino e 48% do género feminino, distribuição equivalente à da população dos TOC portugueses. Verificamos que na nossa amostra, 128 TOC apresentam idade igual ou inferior a 41 anos. Note-se que só nas faixas mais velhas o número de TOC do género feminino é menor que o número de TOC do género oposto (Figura 3).

Figura 3 | Distribuição da amostra por género e idade



No que diz respeito à experiência profissional dos participantes, verificamos que grande parte (65% dos TOC) têm mais de seis anos como profissionais de contabilidade. A amostra caracteriza-se pela predominância dos TOC com licenciatura, sendo que 77,5% é a percentagem do total de mulheres a deter este grau académico, ultrapassando unicamente neste grau, o nível de formação do sexo oposto.

Figura 4 | Distribuição da amostra por género e habilitações literárias



Quanto à distribuição da amostra por distrito de residência, podemos observar que a larga maioria dos TOC inquiridos são do Porto (cerca de 91% da amostra total), sendo residual o número de sujeitos residentes noutras regiões do país (4% são de Braga, 2% de Aveiro, 1% dos Açores e 2% de Viana do Castelo).

5. Resultados

5.1. Validação da versão portuguesa da MES

Procedemos neste capítulo com a validação da versão portuguesa da MES. Numa primeira parte analisamos a estabilidade e a fiabilidade dos critérios éticos. Na segunda parte prosseguimos com a validação da escala e analisamos até que ponto este instrumento mede de facto as percepções éticas.

5.1.1 Os critérios éticos

Para testar e validar a *MES* em contexto português realizamos uma análise factorial exploratória com rotação ortogonal *varimax* dos 12 itens, de modo a analisar a estabilidade e relevância dos critérios éticos (Justiça Social, Relativismo, Egoísmo, Utilitarismo, e Deontologia) ao longo dos oito diferentes cenários. O teste de *Bartlett* (p -value de 0,000) e os valores superiores a 0,5 na estatística de Kaiser-Meyer-Okin (KMO) permitiram verificar a correlação entre as variáveis e prosseguir para as análises factoriais (Malhotra, 1993).

Para as oito situações éticas distintas utilizadas, conduziu-se oito análises factoriais independentes, com rotação ortogonal *varimax* dos 12 itens da *MES*, que deveriam produzir os mesmos resultados ao longo dos diferentes contextos (Flory *et al*, 1992).

O resultado esperado deste procedimento seria o de os cinco factores emergirem ao longo dos oito cenários, mas obtivemos uma estrutura diferente. Em todos os cenários, três ou quatro factores apresentavam variância (valores próprios ou *eigenvalues*) superior a 1³.

Os itens da escala que não apresentaram valores de consistência interna aceitáveis ao longo dos oito cenários, foram retirados da análise, seguindo a metodologia de Flory *et al* (1992) e Cohen *et al* (2001). Obtivemos três factores com valores de Alpha de Cronbach adequados: Justiça Social, Relativismo e Utilitarismo, como se pode observar no Quadro II.

Procedemos, então, a uma nova análise factorial, excluindo os itens relativos às dimensões do Egoísmo e do Utilitarismo, onde emergiram dois ou três factores (Justiça Social, Relativismo e Deontologia) (Cenário 2). Tal como no estudo levado a cabo por Reidenbach *et al* (1991) e Flory *et al* (1992), nas estruturas onde apenas emergirem dois factores, o factor 1 (Justiça Social) e o factor 2 (Relativismo) combinaram de modo a formar uma solução de dois factores. Como estes autores argumentam, uma das possíveis explicações para tal suceder poder-se-á ficar a dever à relação natural esperada entre o que os indivíduos entendem ser culturalmente aceitável (Relativismo) e aquilo que é justo ou honesto (Justiça Social).

A estrutura factorial explica, em termos médios, cerca de 78,50% da variância dos itens. O Quadro I mostra os resultados desta análise factorial

³ À análise factorial exploratória acresceu-se a verificação da consistência interna de cada factor, para garantir a validade das questões que integram a escala, de modo a aferir se medem o mesmo conceito (Pestana e Gageiro, 2003). Para tal, recorremos ao *Alpha de Cronbach*, uma das medidas mais usadas para verificação da consistência interna de um grupo de variáveis (itens). O *Alpha de Cronbach* pode-se definir como a correlação que se espera obter entre a escala usada e outras escalas hipotéticas do mesmo universo, com igual número de itens, que meçam a mesma característica (Pestana e Gageiro, 2003). Varia entre 0 e 1, considerando-se como indicador de consistência interna razoável, para um estudo exploratório, um valor superior a 0,60 (Paláu, 2001).

usando o procedimento da rotação ortogonal *varimax* nos oito testes diferentes da escala, onde se verifica que os *loadings* dos factores variam entre 0,58 e 0,92, valores suficientemente elevados para não levantar qualquer problema de interpretação (Flory *et al*, 1992).

Quadro I | Estrutura factorial nos oito cenários

Dimensão	Cenário							
	(N = 186)							
	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Justiça Social								
Justa/Injusta	0.86	0.91	0.86	0.81	0.83	0.86	0.76	0.90
Honesta/Desonesta	0.77	0.90	0.86	0.84	0.87	0.81	0.85	0.81
Moralmente correcta/Moralmente incorrecta	0.81	0.88	0.82	0.87	0.70	0.85	0.81	0.78
Aceitável para a minha família/Não aceitável para a minha família	0.62	0.80	0.74	0.74	0.79	0.73	0.69	0.58
2. Relativismo								
Culturalmente aceitável/Culturalmente inaceitável	0.75	0.75	0.81	0.79	0.87	0.81	0.86	0.87
Tradicionalmente aceitável/Tradicionalmente inaceitável	0.88	0.92	0.86	0.86	0.85	0.9	0.88	0.89
3. Deontologia								
Não viola nenhum contrato não escrito/Viola um contrato não escrito	0.81	0.89	0.90	0.89	0.80	0.87	0.91	0.84
Não viola uma promessa não falada/Viola uma promessa não falada	0.82	0.84	0.86	0.86	0.89	0.85	0.92	0.85
% da Variância explicada	75.49	81.05	78.95	81.82	75.66	79.72	80.53	74.80

Revelados estes valores, prosseguimos com a análise, construindo os três índices (dimensão Justiça Social, dimensão Relativismo, dimensão Deontologia), constituídos pela média aritmética das variáveis que compõem cada factor (dimensão), por cenário. Estes índices sumarizam a informação dada pelos itens que os integram e representam a respectiva pontuação média (Pestana e Gageiro, 2003).

Quadro II | Coeficientes de fiabilidade (*alpha de Cronbach*) por dimensão e cenário

Dimensão	Cenário							
	(N = 186)							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Justiça Social	0.88	0.92	0.90	0.91	0.86	0.89	0.86	0.84
Relativismo	0.68	0.73	0.72	0.74	0.79	0.86	0.87	0.79
Deontologia	0.65	0.72	0.79	0.86	0.67	0.73	0.89	0.64

5.1.2 Validade do constructo e validade preditiva

Uma questão particularmente importante na validação de uma medida é a sua validade de constructo, isto é, até que ponto a escala mede aquilo a que se propõe medir. A escala pode indicar bons resultados pela análise factorial, os *alpha scores* podem ser elevados, e o constructo pode, mesmo, ser um bom predictor de comportamento ético, mas, mesmo assim, a escala poderá não estar a medir percepções éticas (Flory *et al*, 1992). Os autores originais da escala, na fase do seu desenvolvimento, tentaram obter itens para cada dimensão, tendo por base a linguagem das filosofias morais (Flory *et al*, 1992). De modo a testar se estes constructos (dimensões) medem de facto a percepção ética, comparamos as três dimensões (Justiça Social, Relativismo, Deontologia) com a medida ética unidimensional (ética/não ética - Q16.) por cenário. Este procedimento de validação é usual em ciências sociais (Reidenbach *et al*, 1991; Flory *et al*, 1992). O Quadro III reporta os resultados obtidos com a regressão entre as medidas multidimensionais (as três dimensões) e as medidas univariadas/unidimensionais.

Quadro III | Validades predictiva e de constructo

	Cenário							
	(N = 186)							
	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Medida de validade do constructo (MES) <i>a, d</i>	0.600	0.55	0.56	0.47	0.44	0.50	0.50	0.30
2. Medida de validade predictiva (MES) <i>b, d</i>	0.50	0.43	0.48	0.61	0.40	0.57	0.49	0.35
3. Medida de validade predictiva (Medida Unidimensional) <i>c</i>	0.50	0.41	0.46	0.35	0.34	0.63	0.41	0.16
4. Diferença de R ² (2-3)	0.00	+0,02	+0,02	+0,26	+0,06	-0.06	+0,08	+0,19

a Este valor é o R² entre as medidas multidimensionais e a medida ética unidimensional.

b Este valor é o R² entre as medidas multidimensionais e a medida univariada da intenção comportamental dos participantes.

c Este valor é o R² entre a medida ética unidimensional e a medida univariada da intenção comportamental dos participantes.

d Todos os R² são significativos a *p* < .000.

A primeira linha do Quadro III representa uma medida da validade de constructo da escala (MES). Esta foi obtida a partir da regressão entre os valores factoriais das três dimensões e a medida ética unidimensional. Em todos os casos, os valores do R² ajustado (medida de qualidade de ajustamento) são significativos e variam entre 0,30 (Cenário 8) e 0,60 (Cenário 1), ou seja, as escalas explicam entre 30% a 60% da variância da medida ética unidimensional. Por outras palavras, as três dimensões explicam entre 30% e 60% da variância daquilo que os TOC definem como sendo ético, sendo que, a porção não explicada sugere que outros itens ou factores poderão estar a operar no processo de tomada de decisão ética (Flory *et al*, 1992). A média do R² ajustado é de 0,42, sendo que, das oito regressões independentes, apenas três produziram R² ajustado abaixo de 0,50. De modo

geral, as escalas evidenciam uma validade consistente, tendo por base esta abordagem. Este tipo de análise é recomendado por Reidenbach *et al* (1991) que consideram R² ajustado de 0,50 evidência de uma validade de constructo consistente.

Na segunda linha do Quadro III temos uma medida de validação da capacidade preditiva das escalas, isto é, a capacidade da escala prever o comportamento ético dos inquiridos. Esta é obtida regredindo os valores factoriais das três dimensões com a medida univariada de intenção comportamental dos sujeitos. A medida de intenção ética resulta das respostas dos participantes quanto à probabilidade de agirem do mesmo modo do acto em cada cenário. Apesar de ser possível que a resposta ética de um indivíduo a uma determinada acção, não preveja na sua totalidade a vontade desse sujeito comportar-se de tal modo, é razoável esperar que as percepções éticas tenham um papel importante e significativo em tal determinação (Ferrell e Gresham, 1985; Hunt e Vitell, 1986). De acordo com Fishbein e Ajzen (1975) a intenção representa a probabilidade individual do comportamento. Os valores de R² ajustado variam desde 0,35 (Cenário 8) a 0,61 (Cenário 4), sendo o valor médio de 0,48. Assim, as escalas explicam entre 35% e 61% da variância da intenção comportamental dos participantes, apresentando um poder explicativo médio de 48%.

Uma forma de aferir a validade e utilidade das escalas é através da comparação do poder explicativo das escalas multidimensionais com o poder explicativo das escalas univariadas. Assim, na última linha do Quadro IV, determinamos a diferença entre as validades predictivas da MES e da medida unidimensional. À excepção de um caso (Cenário 6), as escalas multidimensionais são iguais ou melhores predictores da intenção comportamental. Esse acréscimo de poder predictivo varia entre 2% (Cenário 2 e 3) e 26% (Cenário 4). Em termos médios, o poder explicativo sofreu um acréscimo de 7%.

5.2. Análise de variáveis intermédias

Investigação anterior no campo da ética (Cohen *et al*, 1996) reportou a existência de enviesamento de resposta induzida pelas percepções individuais do socialmente desejável, ou seja, os indivíduos podem, por vezes, declarar a intenção de agir de um modo ético com o intuito de parecer mais altruísta e mais orientado para a sociedade do que na realidade o é (Cohen *et al*, 1998). Assim, como este enviesamento de resposta faz com que os participantes subestimem a probabilidade deles agirem de determinado modo relativamente à probabilidade de acção dos seus colegas, e de forma a controlar possíveis efeitos deste enviesamento nos resultados a analisar, seguimos a metodologia adoptada por Cohen *et al* (1996). Calculamos, para cada cenário, uma pontuação individual do enviesamento resultado da diferença entre “A probabilidade de eu fazer a mesma acção é” (Q14.) e “A probabilidade dos meus colegas praticarem a mes-

ma acção é” (Q15.). Quanto maior esta diferença, maior é o enviesamento de resposta. Os valores médios e desvios-padrão deste enviesamento por género em cada cenário podem ser analisados no Quadro IV.

Quadro IV | Média (desvio-padrão) do enviesamento da resposta

Cenário	Média (d.p.) por Género		
	Média (d.p.)	Masculino	Feminino
	(N = 186)	(N = 97)	(N = 89)
1. Envio antecipado de encomenda	1,12 (1,43)	0,98 (1,45)	1,27 (1,40)
2. Empréstimo bancário a um amigo	0,90 (1,29)	0,87 (1,34)	0,94 (1,25)
3. Prenda pessoal	1,11 (1,36)	1,08 (1,43)	1,15 (1,28)
4. Ajustamento para cobrança duvidosa	0,78 (1,20)	0,75 (1,19)	0,81 (1,22)
5. Despedimento de um empregado mais novo mas mais competente	0,51 (1,32)	0,52 (1,50)	0,49 (1,10)
6. Segurança do produto: continuar a vender um produto não testado	0,80 (1,26)	0,73 (1,23)	0,87 (1,29)
7. Suborno estrangeiro: autorização de pagamento	0,73 (1,17)	0,64 (1,11)	0,82 (1,23)
8. Reprodução de software: empréstimo de software para reprodução	0,60 (1,25)	0,58 (1,30)	0,62 (1,20)

Verificamos que, à excepção do Cenário 5, o sexo feminino apresenta maiores valores de enviesamento. De forma a testarmos se há relação entre o género e o enviesamento de resposta, levamos a cabo 8 ANCOVAs, com o enviesamento como variável dependente. Verificamos que, em todos os cenários, o enviesamento de resposta não apresenta diferenças estatisticamente significativas entre TOC do sexo masculino e feminino. Confirma-se, deste modo, a não necessidade de controlar esta variável nas análises posteriores.

Ainda numa fase anterior à realização de qualquer teste, analisamos potenciais diferenças significativas entre géneros quanto às variáveis: experiência profissional, faixa etária e habilitações literárias. Para tal recorreremos ao teste do Qui-Quadrado (χ^2) entre o género e cada uma das variáveis em análise. Chegamos à conclusão que há diferenças estatisticamente significativas entre os homens e as mulheres que compõem a amostra total, quanto à experiência profissional [$\chi^2(2)=11.662, \pi=0,003$], quanto à idade [$\chi^2(4)=33.482, \pi=0,000$], e quanto às habilitações literárias [$\chi^2(1)=10.687, \pi=0,001$], rejeitando-se, deste modo, a hipótese das variáveis serem independentes.

Como existe evidência de que, quer a educação superior (Rest, 1986, Costa, 2006), quer a experiência profissional (Keller *et al*, 2006, Dawson, 1997), quer a idade (Keller *et al*, 2006, Costa, 2006, Dawson, 1997) afectam o desenvolvimento moral, controlamos estas variáveis, incluindo-as nas análises como covariâncias.

5.3 Consciência ética e género

Para testar as possíveis diferenças na consciência ética entre géneros e aferir os constructos morais subjacentes à tomada de decisão ética, começamos por determinar os valores médios dos itens da escala para cada teoria ética em análise por género e cenário. O valor “1” representa a forma positiva do item da escala (p.ex. justa) e o valor “7” a forma negativa do item (p. ex. injusta). Os itens que se encontravam numa ordem inversa foram revertidos através do comando *Transform Recode* antes de proceder a qualquer análise. Os valores podem ser analisados observando o Quadro V. De um modo geral, os valores médios mostram que para a Justiça Social e para a Deontologia, os participantes consideraram a acção tomada no Cenário 8 menos ética relativamente às dos outros cenários. Já o constructo Relativismo não apresenta o mesmo padrão de comportamento, sendo o Cenário 6 o que foi pontuado mais negativamente. Estes resultados sugerem que a tomada de decisão ética poderá ser influenciada pelo tipo de situação ética.

De seguida, levamos a cabo 24 testes (três factores para oito cenários) ANCOVAs por género, e verificamos que 18 das diferenças (75%) vão no sentido das mulheres avaliarem as acções tomadas como sendo menos éticas, tendo por base as teorias éticas, do que os seus colegas homens.

Quadro V | Média (desvio-padrão) das dimensões por género e cenário

Cenário	Justiça Social			Relativismo			Deontologia		
	Média (d.p.)	Média (d.p.) por Género		Média (d.p.)	Média (d.p.) por Género		Média (d.p.)	Média (d.p.) por Género	
		Masculino	Feminino		Masculino	Feminino		Masculino	Feminino
	(N = 186)	(N = 97)	(N = 89)	(N = 186)	(N = 97)	(N = 89)	(N = 186)	(N = 97)	(N = 89)
1	4,88 (1,50)	4,86 (1,59)	4,91 (1,40)	3,88 (1,57)	3,94 (1,66)	3,82 (1,46)	4,69 (1,71)	4,74 (1,72)	4,65 (1,70)
2	5,25 (1,46)	5,20 (1,53)	5,29 (1,40)	4,01 (1,70)	4,08 (1,70)	3,94 (1,70)	4,19 (1,67)	3,91 (1,83)	4,49 (1,43)
3	5,29 (1,59)	5,19 (1,71)	5,40 (1,46)	4,35 (1,72)	4,40 (1,74)	4,30 (1,72)	4,44 (1,79)	4,43 (1,78)	4,44 (1,80)
4	4,83 (1,50)	4,81 (1,62)	4,85 (1,37)	3,97 (1,63)	3,85 (1,70)	4,10 (1,55)	4,39 (1,67)	4,35 (1,87)	4,43 (1,44)
5	5,23 (1,36)	5,01 (1,35)	5,46 (1,33)	4,03 (1,63)	3,77 (1,62)	4,32 (1,60)	3,85 (1,48)	3,82 (1,46)	3,89 (1,50)
6	5,17 (1,36)	5,05 (1,46)	5,30 (1,24)	4,48 (1,72)	4,34 (1,71)	4,64 (1,73)	4,57 (1,59)	4,55 (1,61)	4,58 (1,58)
7	5,26 (1,30)	5,14 (1,40)	5,40 (1,17)	4,03 (1,79)	3,84 (1,87)	4,24 (1,68)	3,78 (1,67)	3,54 (1,66)	4,04 (1,64)
8	5,37 (1,30)	5,42 (1,28)	5,32 (1,34)	4,02 (1,75)	3,84 (1,74)	4,23 (1,74)	4,93 (1,47)	5,00 (1,39)	4,87 (1,56)

Os resultados destes testes confirmaram que há um efeito do género significativo para o Relativismo no Cenário 8, $[F(1,181)=4,913, \pi=0,028, \text{partial eta squared}=0,026]$, sendo que, os TOC do sexo masculino atribuíram um valor médio de 3,84, enquanto os TOC do sexo feminino atribuíram um valor médio de 4,23. Ou seja, as mulheres, relativamente aos seus colegas do sexo oposto, avaliaram a acção tomada neste cenário como sendo menos ética tendo subjacente a teoria do Relativismo.

Também existem diferenças estatisticamente significativas entre géneros para a Deontologia no Cenário 2, $[F(1,181)=4,361, \pi=0,038, \text{partial eta squared}=0,024]$, sendo que, mais uma vez, os TOC do sexo feminino (média = 4,49, $\delta\pi=1,43$) em comparação com os TOC do sexo masculino (média = 3,91, $\delta\pi=1,83$), avaliaram a acção tomada no Cenário 2 como sendo menos ética.

Não se verificou qualquer efeito significativo do género no constructo da Justiça Social. Estes resultados podem ser analisados no Quadro VI.

Quadro VI | Efeito do género nas medidas de consciência ética (ANCOVAs)

Cenário	Justiça Social		Relativismo		Deontologia	
	F	Significância da VI	F	Significância da VI	F	Significância da VI
	(p)	Género	(p)	Género	(p)	Género
1	0,259 (0,612)	-	0,138 (0,710)	-	0,004 (0,947)	-
2	0,304 (0,582)	-	0,106 (0,745)	-	4,361 (0,038)	*
3	n.a.	n.a.	0,023 (0,879)	-	0,000 (0,998)	-
4	0,495 (0,483)	-	0,599 (0,440)	-	n.a.	n.a.
5	1,710 (0,193)	-	2,498 (0,116)	-	0,001 (0,974)	-
6	n.a.	n.a.	0,855 (0,356)	-	0,056 (0,813)	-
7	n.a.	n.a.	3,007 (0,085)	-	3,849 (0,051)	-
8	0,085 (0,771)	-	4,913 (0,028)	*	1,754 (0,187)	-

n.a. = não analisável em virtude da violação do pressuposto base da homogeneidade da variância (sig. do Levene's Test < .05).

* = nível de significância a $p < .05$.

- = não significativo.

Constatamos, então, que, nos casos onde se verificou um efeito significativo do género, os participantes do sexo feminino avaliaram a acção como sendo menos ética do que os seus colegas do sexo oposto de acordo com um certo constructo. Estes resultados suportam em parte a H1, isto é, o nível de consciência ética dos TOC do sexo feminino difere do nível dos TOC do sexo masculino.

5.4. Orientação ética e género

Para examinar o impacto relativo das três dimensões éticas na avaliação ética dos participantes, regredimos a variável de avaliação ética univariada com as três medidas de consciência da seguinte forma:

$\text{Avaliação}_i = \alpha_0 + \beta_1 \cdot \text{Justiça Social} + \beta_2 \cdot \text{Relativismo} + \beta_3 \cdot \text{Deontologia} + e_i$, onde os β são os chamados coeficientes de regressão⁴, e_i representa os erros ou resíduos do modelo, α_0 é a ordenada na origem e i refere-se ao participante.

Apesar das três variáveis independentes estarem correlacionadas, nenhum dos VIF (*Variance Inflation Factors*) excedeu o valor de 3, concluindo-se que a multicolinearidade não constitui um problema. Os resultados podem ser apreciados no Quadro VII.

Quadro VII | Regressão linear entre a MES e a medida ética unidimensional

Dimensão	Cenário							
	(N = 186)							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Justiça Social (β_1)	0.57a	0.59	0.73	0.64	0.53	0.66	0.70	0.44
(Justa, injusta, honesta, desonesta, moralmente correcta, moralmente incorrecta, aceitável para a minha família, não aceitável para a minha família)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)
Relativismo (β_2)	0.13	0.17	-0.05	0.02	0.09	0.00	-0.05	0.06
(Culturalmente aceitável, culturalmente inaceitável, tradicionalmente aceitável, tradicionalmente inaceitável)	(.03)	(.003)	(.431)	(.786)	(.187)	(.991)	(.459)	(.452)
Deontologia (β_3)	0.18	0.12	0.10	0.06	0.18	0.09	0.07	0.19
(Não viola nenhum contrato não escrito, viola um contrato não escrito, não viola uma promessa não falada, viola uma promessa não falada)	(.002)	(.025)	(.063)	(.382)	(.002)	(.121)	(.260)	(.003)
R ² /sig	0.60	0.55	0.56	0.47	0.44	0.50	0.50	0.30
	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)

a Standardized Beta weight/level of significance

A dimensão Justiça Social, nos oito cenários, exerceu a maior influência relativa na avaliação ética, sendo o seu impacto sempre significativo, seguida da dimensão Deontologia, significativa nos Cenários 1, 5 e 8. Nas avaliações éticas, em cenários onde apenas dois factores emergiram, a dimensão Deontologia desempenhou o papel secundário no processo avaliativo. À excepção do caso dos Cenário 1 e 2, o impacto da dimensão Relativismo é insignificante. No que diz respeito aos participantes do sexo masculino, também a dimensão Justiça Social constitui a maior influência relativa na avaliação ética, com um impacto sempre estatisticamente significativo. Quando significativo (Cenário 1, 5 e 8), o impacto secundário é exercido pela dimensão Deontologia. À excepção do Cenário 2, onde exerce um papel secundário no processo avaliativo, o impacto exercido pelo Relativismo não é significativo. Podemos confirmar estas conclusões pela observação do Quadro VIII.

⁴ Os parâmetros $\beta_j, j = 1, \dots, k$, representam a variação esperada na resposta Y (Avaliação_i) para cada unidade de variação em x_j (critério ético), ou seja, medem a influência relativa da teoria ética na avaliação ética.

Quadro VIII | Regressão linear entre a MES e a medida ética unidimensional (Homens)

Dimensão	Cenário							
	(N = 97)							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Justiça Social (β_1)	0.52a	0.44	0.76	0.50	0.51	0.67	0.75	0.50
(Justa, injusta, honesta, desonesta, moralmente correcta, moralmente incorrecta, aceitável para a minha família, não aceitável para a minha família)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)
Relativismo (β_2)	0.16	0.26	0.02	0.05	0.04	0.02	-0.09	0.09
(Culturalmente aceitável, culturalmente inaceitável, tradicionalmente aceitável, tradicionalmente inaceitável)	(.054)	(.004)	(.790)	(.642)	(.722)	(.816)	(.365)	(.368)
Deontologia (β_3)	0.25	0.14	-0.05	0.13	0.19	0.11	0.07	0.23
(Não viola nenhum contrato não escrito, viola um contrato não escrito, não viola uma promessa não falada, viola uma promessa não falada)	(.002)	(.098)	(.499)	(.255)	(.033)	(.184)	(.383)	(.008)
R ² /sig	0.64	0.45	0.57	0.40	0.39	0.55	0.53	0.41
	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)

a Standardized Beta weight/level of significance

Nas avaliações éticas dos participantes do sexo feminino, também a dimensão Justiça Social exerce o papel principal, sendo sempre significativo o seu peso relativo. Segue-se a dimensão Deontologia quando significativa (Cenários 3 e 5), como se pode analisar no Quadro IX.

Quadro IX | Regressão linear entre a MES e a medida ética unidimensional (Mulheres)

Dimensão	Cenário							
	(N = 89)							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Justiça Social (β_1)	0.62a	0.79	0.68	0.78	0.54	0.62	0.62	0.40
(Justa, injusta, honesta, desonesta, moralmente correcta, moralmente incorrecta, aceitável para a minha família, não aceitável para a minha família)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)
Relativismo (β_2)	0.10	0.06	-0.19	-0.05	0.13	-0.02	-0.01	-0.03
(Culturalmente aceitável, culturalmente inaceitável, tradicionalmente aceitável, tradicionalmente inaceitável)	(.237)	(.382)	(.016)	(.597)	(.153)	(.832)	(.902)	(.783)
Deontologia (β_3)	0.10	0.07	0.34	0.07	0.19	0.09	0.09	0.19
(Não viola nenhum contrato não escrito, viola um contrato não escrito, não viola uma promessa não falada, viola uma promessa não falada)	(.272)	(.263)	(.000)	(.372)	(.024)	(.337)	(.391)	(.059)
R ² /sig	0.56	0.72	0.63	0.61	0.49	0.41	0.45	0.22
	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)	(.000)

a Standardized Beta weight/level of significance

Assim, tanto nos TOC do sexo masculino e feminino, a dimensão Justiça Social, onde predominam conceitos de justiça, honestidade, exerce o maior impacto relativo na sua orientação ética. As outras duas dimensões exercem impactos secundários ou marginais, sendo menos evidente o papel desempenhado destas dimensões no processo avaliativo. Estamos perante uma orientação ética caracterizada por

enfatizar, em primeiro lugar, a justiça e, secundariamente, os deveres e obrigações. Estes resultados não suportam a H2, ou seja, os TOC do sexo feminino não apresentaram um raciocínio ético diferente dos seus colegas do sexo masculino.

5.5 Intenção ética e género

O Quadro X apresenta as médias (desvios-padrão) de todas as respostas dadas às questões de avaliação global ética (medida unidimensional) e de intenção ética (três questões para cada cenário), por género.

Quadro X | Médias (desvio-padrão) da intenção e avaliação ética

Cenário	Questão	Média (d.p.)	Média (d.p.) por Género	
		(N = 186)	Masculino (N = 97)	Feminino (N = 89)
1	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	5,33 (1,73)	5,32 (1,79)	5,34 (1,68)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,21 (1,75)	4,34 (1,76)	4,07 (1,74)
	A acção acima descrita é	5,53 (1,56)	5,54 (1,60)	5,53 (1,53)
2	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	5,34 (1,62)	5,27 (1,70)	5,43 (1,54)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,44 (1,68)	4,40 (1,74)	4,48 (1,62)
	A acção acima descrita é	5,65 (1,46)	5,55 (1,53)	5,75 (1,37)
3	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	5,85 (1,53)	5,79 (1,59)	5,91 (1,47)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,74 (1,64)	4,71 (1,70)	4,76 (1,59)
	A acção acima descrita é	5,82 (1,45)	5,67 (1,57)	5,99 (1,28)
4	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	4,93 (1,78)	5,00 (1,87)	4,85 (1,68)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,15 (1,73)	4,25 (1,85)	4,04 (1,59)
	A acção acima descrita é	5,24 (1,65)	5,11 (1,75)	5,38 (1,53)
5	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	5,28 (1,54)	5,13 (1,56)	5,44 (1,52)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,77 (1,49)	4,62 (1,53)	4,94 (1,44)
	A acção acima descrita é	5,20 (1,63)	4,95 (1,66)	5,48 (1,55)
6	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	5,67 (1,45)	5,55 (1,63)	5,80 (1,23)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,87 (1,58)	4,81 (1,65)	4,93 (1,49)
	A acção acima descrita é	5,77 (1,45)	5,54 (1,60)	6,03 (1,22)
7	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	5,18 (1,61)	5,10 (1,72)	5,26 (1,50)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,45 (1,54)	4,46 (1,55)	4,44 (1,53)
	A acção acima descrita é	5,54 (1,45)	5,39 (1,57)	5,70 (1,28)
8	A probabilidade de eu fazer a mesma acção é	5,13 (1,78)	5,20 (1,77)	5,06 (1,81)
	A probabilidade dos meus colegas praticarem a mesma acção é	4,53 (1,85)	4,62 (1,77)	4,44 (1,94)
	A acção acima descrita é	5,86 (1,38)	5,68 (1,52)	6,06 (1,17)

Cada questão usa uma escala de Likert a sete pontos, onde o valor mais alto (7) nas duas questões da intenção ética indicam que o participante entende que ele ou os seus colegas menos provavelmente praticariam a acção. Uma pontuação alta na questão sobre a avaliação ética indica que o participante entende a acção como sendo menos éticas (acção não ética = 7; acção ética = 1).

De um modo geral, os TOC avaliaram similarmente a moralidade das oito acções. O cenário considerado por todos como mais ético foi o Cenário 5 (despedimento de um empregado mais novo mas mais competente), e o menos ético foi o Cenário 8 (reprodução de software: empréstimo de software para reprodução), embora de um modo evidente, mais ilegal.

Para testar o efeito do género levamos a cabo uma análise de covariância multivariada (MANCOVA) para cada cenário. Mais uma vez, consideramos as variáveis: experiência profissional, faixa etária e habilitações literárias como covariâncias, de modo a controlarmos o seu possível efeito nas respostas. Usamos a MANCOVA porque as três variáveis dependentes estão correlacionadas. Os resultados das MANCOVAS podem ser observados no Quadro XI. Usamos o nível de significância da estatística de *Pillai's* pois é considerado o critério mais robusto a possíveis violações dos pressupostos de distribuição da MANCOVA (Tabachnick e Fidell, 1989).

Quadro XI | MANCOVAS

Cenário	Pillai's criterion		p
	(F approximation)		
1. Envio antecipado de encomenda	0.724	(0.539)	-
2. Empréstimo bancário a um amigo	1.043	(0.375)	-
3. Prenda pessoal	1.359	(0.257)	-
4. Ajustamento para cobrança duvidosa	n.a.	n.a.	n.a.
5. Despedimento de um empregado mais novo mas mais competente	1.272	(0.286)	-
6. Segurança do produto: continuar a vender um produto não testado	1.345	(0.261)	-
7. Suborno estrangeiro: autorização de pagamento	0.684	(0.563)	-
8. Reprodução de software: empréstimo de software para reprodução	1.608	(0.189)	-

- = não significativo.

n.a. = não analisável em virtude da violação do pressuposto base da homogeneidade da variância (sig. do Levene's Test < .05).

O efeito do género não é estatisticamente significativo em nenhum dos cenários analisados, como se pode verificar pela observação do Quadro XI. De um modo geral, os resultados não suportam a hipótese H3, isto é, os TOC do sexo feminino não possuem maior intenção de agir eticamente do que os TOC do sexo masculino.

6. Discussão dos resultados

Quanto ao objectivo de **validação empírica da MES** em contexto português, um instrumento desenhado com o intuito de medir o julgamento ético, a análise factorial exploratória veio confirmar que três das cinco dimensões cumprem os usuais critérios de fiabilidade – a Justiça Social, o Relativismo e a Deontologia. Esta estrutura sugere que os TOC desenvolvem critérios de

avaliação ética ao longo de três dimensões. A dimensão da Justiça Social captura as ideias de honestidade e justiça, assim como, do que é ou não moralmente aceitável pela família do sujeito. A dimensão de Relativismo abarca noções relativistas do que é ou não cultural ou tradicionalmente aceitável. Este factor frequentemente coincide com o primeiro factor e tem menor capacidade discriminativa, sendo sugerido por Reidenbach *et al* (1991), que as noções de cultura e tradição suportam as definições de justiça, honestidade, moralmente aceitável e o que é aceitável para a família do sujeito, sendo que, então, a cultura e a tradição ajudam uma sociedade a definir o bem e o mal. A dimensão do Relativismo está assim relacionada com a dimensão Justiça Social. O terceiro factor é a Deontologia ou Contractualismo capturando conceitos como o da violação de contratos e promessas não faladas, implícitas.

Já nos pré-testes realizados por Reidenbach e Robin (1990) a dimensão utilitarista tinha estado visivelmente ausente. No entanto, seguimos a sugestão de Cohen *et al* (1993) que consideram o raciocínio utilitarista importante para a investigação em contabilidade, e de modo a testarmos se o egoísmo estaria ou não presente no raciocínio destes profissionais, administramos a versão da MES contendo as cinco dimensões éticas. Apesar do raciocínio custo/benefício ser aparentemente tão usado por profissionais de contabilidade, neste estudo ele parece estar ausente dos raciocínios dos TOC, a julgar pela baixa fiabilidade dos itens que compõem a dimensão utilitarista. Este resultado poder-se-á também justificar por problemas de interpretação dos itens que compõem quer a dimensão utilitarista quer a egoísta da escala original. É importante notar que os indivíduos foram confrontados apenas com os constructos éticos usados na MES previamente validada, sendo possível que permaneça incompleta ou que os itens escolhidos não operacionalizem capazmente o constructo em causa.

No que diz respeito à **consciência ética**, medida que captura até que ponto os indivíduos avaliam uma dada acção como não ética de acordo com critérios éticos (justiça social, deontologia, utilitarismo, relativismo e egoísmo), detectamos algumas diferenças entre TOC do sexo feminino e masculino. Das vinte e quatro diferenças analisadas (para as 3 dimensões éticas, nos 8 cenários) dezoito mostram que os TOC do sexo feminino avaliam as acções tomadas como sendo menos éticas do que os seus colegas do sexo masculino. No entanto, apenas se verificam diferenças estatisticamente significativas em duas situações: no Cenário 8, tendo por base o Relativismo, e no Cenário 2, tendo por base a Deontologia. De notar que o Cenário 8 diz respeito a uma situação que implica uma acção ilegal. Ora, na linha dos principais códigos de ética internacionais, estabelece o Código da CTOC, entre outros, o seguinte princípio deontológico (cf. art.º 3º): princípio da integridade, o que implica que o exercício da profissão se deve pautar por padrões de honestidade e boa fé. No caso do Cenário 2 está em causa o empréstimo bancário a um amigo. Segundo o princípio da independência, os

Técnicos Oficiais de Contas devem manter-se equidistantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores de forma a não comprometer a sua independência técnica.

Os Cenários 4 e 5 dizem respeito a situações onde o princípio da independência é de alguma forma violado. Ora, este princípio é muitas vezes esquecido pelos TOC devido a pressões feitas pelos seus clientes, consubstanciando-se em “engenharias contabilísticas” que nada reflectem a verdadeira realidade da empresa. Quando um TOC assina as demonstrações financeiras deve-o fazer de acordo com as normas, independentemente das pressões a que se encontram sujeitos. Nos Cenários 1, 3 e 7 temos situações onde o princípio deontológico que está a ser violado é o já referido princípio da integridade. No caso do Cenário 6, a situação põe em causa o princípio da responsabilidade. Este princípio diz que o TOC deve assumir a responsabilidade pelos actos praticados no exercício das suas funções.

Estes resultados sugerem que a tomada de decisão ética poderá ser influenciada pelo tipo de situação ética, ou seja, os julgamentos éticos dos indivíduos podem ser específicos ao contexto da situação em causa, suportando as conclusões dos estudos de Dawson (1997) e Ruegger e King (1992). A investigação nesta área aponta para diferenças de género em situações que envolvam a integridade pessoal.

Assim, nos casos onde se verifica um efeito significativo do género, efectivamente, os participantes do sexo feminino avaliam a acção como sendo menos ética de acordo com critérios de Relativismo e de Deontologia, do que os seus colegas do sexo oposto. Estes resultados suportam, embora de um modo limitado, a H1.

Já quanto à **orientação ética**, verificamos que o impacto dos diferentes critérios ou dimensões éticas na avaliação global da acção é similar entre TOC do sexo feminino e masculino, o que não suporta a H2. Critérios como a justiça, honestidade e direitos e deveres deontológicos dominam a avaliação da moralidade das acções tomadas nos diferentes cenários. A dimensão Justiça Social, onde predominam conceitos de justiça e honestidade, exerce a maior influência na avaliação ética, sendo o seu impacto sempre significativo, suportando o trabalho de Flory *et al* (1992), onde se verifica uma preponderância do raciocínio da Justiça Social. Já o raciocínio relativista desempenha um papel muito secundário na avaliação ética. Isto suporta o trabalho de Cohen *et al* (2001) onde ficou demonstrado o reduzido efeito do Relativismo nas decisões éticas. Assim a dimensão relativista e a deontológica exercem impactos secundários ou mesmo marginais.

No que diz respeito à **intenção ética** que captura até que ponto o indivíduo agiria de um modo ético, os resultados dos testes revelaram que, apesar

de as mulheres demonstrarem em 75% das situações, uma menor vontade de agir de tal modo, estas diferenças não são estatisticamente significativas. O processo de socialização é uma explicação comum para o facto de as mulheres exibirem um comportamento mais ético (Beu *et al*, 2003). Estes resultados sugerem, ao contrário, que este processo de socialização ao qual os TOC, quer do sexo feminino, quer do sexo masculino, foram sujeitos, teve um efeito mínimo na sua intenção ética. Podemos dizer que, de um modo geral, os resultados não suportam a hipótese H3.

7. Conclusão, contributos para a contabilidade e limitações da investigação

Este estudo exploratório examina as diferenças na tomada de decisão ética entre TOC do género masculino e feminino e permite-nos tirar as seguintes conclusões.

A conclusão mais relevante é que este estudo não se enquadra nos trabalhos de investigação que demonstram que as mulheres são detentoras de uma conduta ética com valores superiores à dos colegas do género oposto. Os TOC do género feminino avaliam, na maioria das vezes, e face aos do género masculino, as acções tomadas como sendo menos éticas, no entanto, essas diferenças não se revelam estatisticamente significativas. O género tem efeito significativo em apenas dois dos oito cenários estudados, o que nos pode levar a concluir que estas diferenças entre géneros são específicas ao contexto da situação em causa, suportando, deste modo, a teoria situacional. Do mesmo modo e relativamente à intenção ética, os resultados indicam que as mulheres demonstram, na grande maioria das situações, uma maior intenção ética, não se verificando, no entanto, qualquer diferença estatisticamente significativa entre os TOC do género feminino e masculino. De um modo geral, este estudo vem refutar a teoria da socialização, defensora do facto das mulheres desenvolverem julgamentos éticos com uma maior ênfase em sentimentos e relacionamentos e menos preocupadas com regras e direitos.

Uma segunda conclusão refere-se à ênfase que os TOC, independentemente do género do sujeito, colocam no critério da Justiça, seguido da Deontologia e ao reduzido realce no Relativismo, no que se refere à sua orientação ética. Esta consistência entre géneros no padrão da orientação ética poderá ter implicações importantes no desenho de programas pedagógicos, se se considerar que é importante que este ou outros tipos de raciocínio deveriam desempenhar um papel mais importante na avaliação ética das situações. Neste sentido os programas de ensino e, mesmo, de estágio profissional, poderão enfatizar essas questões. Esta e futuras investigações nesta área ajudarão a clarificar como é que os indivíduos se comportam quando são confrontados com dilemas éticos, fornecendo informação útil para a criação de organizações mais éticas.

Um terceiro contributo deste estudo é o desenvolvimento e a adaptação para a língua portuguesa do questionário ético, *MES*. Fica demonstrada a aplicabilidade da *MES*, desenvolvida por Reidenbach e Robin (1988, 1990) a três dimensões, em contexto português. Esta estrutura reflecte a ausência das dimensões Egoísmo e Utilitarismo, sugerindo que, a escala previamente validada permaneça incompleta ou que os itens não representem de modo capaz os constructos. Um refinamento dos itens, que compõem estas dimensões, torna-se imperativo em contexto português. De um modo geral, os participantes consideraram valores superiores a outros, conceitos como a justiça e a honestidade.

Este estudo demonstra também o adicional poder explicativo que a escala aqui utilizada oferece relativamente às medidas unidimensionais, frequentemente utilizadas. Sugerimos que investigações futuras desenvolvam escalas focando outros itens que possam enriquecer o poder explicativo relativo das diferentes dimensões. Conscientes de que a percepção ética de uma situação é um processo complexo, somos da opinião que investigação futura poderá tentar descobrir outras dimensões possíveis, para além das investigadas neste estudo. Uma melhor compreensão dos julgamentos éticos tidos na prática contabilística exige uma continuada aplicação da escala a situações diferentes com diferentes participantes. A validação de instrumentos de investigação vai-se tornando uma rotina à medida que se fazem mais estudos empíricos em diferentes contextos internacionais (Sekaran, 1983).

Finalmente é importante salientar que os resultados de um estudo deverão ser interpretados à luz das suas limitações, que poderão ser um ponto de partida para futura investigação. Neste trabalho deve referir-se que a constituição da amostra não representa o universo dos TOC em Portugal, pois está concentrada geograficamente ao norte do país. Estudos futuros deverão, então, usar uma população mais heterogénea e geograficamente dispersa. Já Shaub (1994) sugere que a localização geográfica pode influenciar a perspectiva ética do indivíduo.

Em segundo lugar, não se pode demonstrar que os TOC usariam um raciocínio semelhante ao encontrado neste estudo, em situações específicas da profissão em que o código profissional sugerisse alguma recomendação. O facto de não haver qualquer restrição, penalizações ou recompensas associadas à decisão do inquirido constitui uma limitação deste estudo, já que, na prática profissional, as consequências pessoais poderão dominar as intenções.

Outra das limitações, comum a qualquer trabalho de investigação comportamental, é a incerteza de que as atitudes exibidas e o comportamento esperado correspondam de facto ao comportamento real (Sims, 1999). Não fica claro que os resultados obtidos neste estudo quanto à consciência ética

dos TOC se concretizariam em comportamento efectivo, abrindo-se aqui uma possível porta para investigações futuras, mais de cariz etnográfico onde, se possa observar comportamentos. Sugerimos trabalhos empíricos que procurem estudar o comportamento ético efectivo, recorrendo, por exemplo, a metodologias experimentais. Ou mesmo, investigação que utilize uma metodologia de âmbito qualitativo que permite perceber, com maior profundidade, as razões subjacentes aos raciocínios utilizados aquando da tomada de decisão ética.

Finalmente, a natureza sensível do estudo de questões éticas, a presença de enviesamento de resposta provocada pelo socialmente desejável, que neste estudo não foi possível mitigar na sua totalidade, acarreta ameaças à validade dos resultados. A tendência dos participantes responderem de acordo com o que consideram ser o socialmente desejável é vulgarmente reconhecido como um problema na investigação da ética (Dawson, 1997; Kujala, 2001).

Referências bibliográficas

- Abdolmohammadi, M. J., Read, W. J. e Scarbrough, D. P. (2003) Does selection-socialization help to explain accountants' weak ethical reasoning? *Journal of Business Ethics*, Vol. 42, pp. 71-81.
- Barnett, J. H. e Karson, M. J. (1989) Managers, values, and executive decisions: an exploration of the role of gender, career stage, organizational level, function and the importance of ethics, relationships and results in managerial decision-making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 8, pp. 747-771.
- Beu, D. e Buckley, M. R. (2001) The hypothesized relationship between accountability and ethical behaviour. *Journal of Business Ethics*, Vol. 34, pp. 57-73.
- Burton, S., Johnston, M. W. e Wilson, E. J. (1991) An experimental assessment of alternative teaching approaches for introductory business ethics to undergraduate business students. *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, pp. 507-517.
- Clark, H. e Barry, J. (1997) Business ethics and the changing gender balance, in Davies, P. W. F. (Ed.) *Current Issues in Business Ethics*. Routledge.
- Cohen, J. R., Pant, L. W. e Sharp, D. J. (1993) Culture-based ethical conflicts confronting multidimensional accounting firms. *Accounting Horizons*, Vol. 7, pp. 1-13.
- Cohen, J. R., Pant, L. W. e Sharp, D. J. (1996) Measuring the ethical awareness and ethical orientation of canadian auditors. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, pp. 98-119.

Cohen, J. R., Pant, L. W. e Sharp, D. J. (1998) The effect of gender and academic discipline diversity on the ethical evaluations, ethical intentions and ethical orientation of potential public accounting recruits. *Accounting Horizons*, Vol. 12, pp. 250-270.

Cohen, J. R., Pant, L. W. e Sharp, D. J. (2001) An examination of differences in ethical decision-making between canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, Vol. 30, pp. 319-336.

Costa, A. J. D. (2006) A Ética e o Técnico Oficial de Contas. *Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais*, Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Dawson, L. M. (1997) Ethical differences between men and women in the sales profession. *Journal of Business Ethics*, Vol. 16, pp. 1143-1152.

Donaldson, T. e Dunfee, T. W. (1994) Toward a unified conception of business ethics: integrative social contracts theory. *Academy of Management Review*, Vol. 19, pp. 252-284.

Duska, R. F. e Duska, B. S. (2003) *Accounting Ethics*. Malden, USA, Blackwell Publishing.

Eastman, K. L., Eastman, J. K. e Eastman, A. D. (1996) The ethics of insurance professionals: comparison of personal versus professional ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15, pp. 951-962.

Emerson, T. L. N., Conroy, S. J. e Stanley, C. W. (2007) Ethical attitudes of accountants: recent evidence from a practitioners' survey. *Journal of Business Ethics*, Vol. 71, pp. 73-87.

Fernandes, M. F. e Randall, D. M. (1992) The nature of social desirability response effects in ethics research. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 2, pp. 183-205.

Ferrell, O. C. e Gresham, L. G. (1985) A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. *The Journal of Marketing*, Vol. 49, pp. 87-96.

Fishbein, M. e Ajzen, I. (1975) *Belief, attitude, intention and behavior: an introduction to theory and research*. M. A.: Addison-Wesley.

Fleischman, G. e Valentine, S. (2003) Professionals' tax liability assessments and ethical evaluations in an equitable relief innocent spouse case. *Journal of Business Ethics*, Vol. 42, pp. 27-44.

Flory, S. M., Thomas, J., Phillips, J., Reidenbach, R. E. e Robin, D. P. (1992) A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting. *The Accounting Review*, Vol. 67, pp. 284-302.

Ford, R. C. e Richardson, W. D. (1994) Ethical decision making: A review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, pp. 205-221.

Ghiglione, R. e Matalon, B. (1992) *O Inquério: Teoria e Prática*. Oeiras, Celta Editora.

Glover, S. H., Bumpus, M. A., Sharp, G. F. e Munchus, G. A. (2002) Gender differences in ethical decision making. *Women in Management Review*, Vol. 17, pp. 217-227.

Harris, J. R. (1989) Ethical values and decision processes of male and female business students. *Journal of Education for Business*, Vol. 8, pp. 234-238.

Hunt, S. e Vitell, S. (1986) A general theory of marketing ethics. *Journal of Macromarketing*, Spring, pp. 5-16.

Jones, S. K. e Ponemon, L. A. (1993) A comment on "A multidimensional analysis of selected issues in accounting". *The Accounting Review*, Vol. 68, pp. 411-416.

Jones, T. M. (1991) Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. *Academy of Management Review*, Vol. 16, pp. 366-395.

Keller, A. C., Smith, K. T. e Smith, L. M. (2006) Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants?. *Critical Perspectives on Accounting*, pp. 1-16.

Koehn, J. L. (2005) Accounting ethics. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 15, pp. 521-529.

Kreie, J. e Cronan, T. P. (1998) How men and women view ethics. *Communications of the Association for Computing Machinery*, Vol. 41, pp. 70-76.

Kujala, J. (2001) A multidimensional approach to finnish managers' moral decision-making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 34, pp. 231-254.

Kujala, J. e Pietilainen, T. (2004) Female managers' ethical decision-making: a multidimensional approach. *Journal of Business Ethics*, Vol. 53, pp. 153-163.

Landry, J. R., Moyes, G. D. e Cortes, A. C. (2004). Ethical perceptions among hispanic students: differences by major and gender. *Journal of Education for Business*, Vol. 80, pp. 102-108.

Lisboa, A., Armagan, S. e Ferreira, M. (2006) Efeito do género nas perspectivas éticas: um estudo empírico numa amostra de estudantes de gestão. *Revista Portuguesa de Marketing*, Vol. 9, pp. 11-19.

Loo, R. (2003) Are women more ethical than men? Findings from three independent studies. *Women in Management Review*, Vol. 18, pp. 169-181.

Malhotra, N. K., Agarwal, J. e Peterson, M. (1996) Methodological issues in cross-cultural marketing research. *International Marketing Review*, Vol. 13, pp. 7-43.

Mccabe, A. C., Ingram, R. E, Dato-on, M. C. (2006) The business of ethics and gender. *Journal of Business Ethics*, Vol. 64, pp. 101-116.

Mercier, S. (2003). *A ética nas empresas*. Porto, Edições Afrontamento.

Moreira, C. D. (1994) *Planeamento e estratégias da investigação social*. Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Neidermeyer, P. E., Tuten, T. L. e Neidermeyer, A. A. (2003) Gender differences in auditors' attitudes towards lowballing: implications for future practice. *Women in Management Review*, Vol. 18, pp. 406-413.

O'Fallon, M. J. e Butterfield, K. D. (2005) A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003. *Journal of Business Ethics*, Vol. 59, pp. 375-413.

Oppenheimer, A. N. (2001) *Questionnaire Design, Interviewing and Attitude Measurement*, New Edition, Continuum, N.Y.

Owhoso, V. (2002) Mitigating gender-specific superior ethical sensitivity when assessing likelihood of fraud risk. *Journal of Managerial Issues*, Vol. XIV, pp. 360-374.

Paláu, S. L. (2001) Ethical evaluations, intentions and orientations of accountants: evidence from a cross-cultural examination. *International Advances in Economic Research*, Vol. 7, pp. 351-364.

Pestana, M. H. e Gageiro, J. N. (2003) *Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS*. Lisboa, Edições Sílabo.

Randall, D. M. e Fernandes, M. F. (1991) The social desirability response bias in ethics research. *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, pp. 805-817.

Reidenbach, R. E. e Robin, D. P. (1988) Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics*, Vol. 7, pp. 871-879.

Reidenbach, R. E. e Robin, D. P. (1990) Toward the development of a multi-dimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, pp. 639-653.

Reidenbach, R. E., Robin, D. P. e Dawson, L. (1991) An application and extension of a multidimensional ethics scale to selected marketing practices and marketing groups. *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 19, pp. 83-92.

Rest, J. (1986) *Moral development: advances in research and theory*. New York, Praeger.

Robin, D. e Babin, L. (1997) Making sense of the research on gender and ethics in business: A critical analysis and extension. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 7, pp. 61-90.

Robin, D. P., Reidenbach, R. E. e Forrest, P. J. (1996) The perceived importance of an ethical issue as an influence on the ethical decision-making of ad managers. *Journal of Business Research*, Vol. 35, pp. 17-28.

Rogers, V. e Smith, A. (2001) Ethics, moral development, and accountants-in-training. *Teaching Business Ethics*, Vol. 5, pp. 1-20.

Roxas, M. L. e Stoneback, J. Y. (2004) The importance of gender across cultures in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 50, pp. 149-165.

Ruegger, D. e King, E. W. (1992) A study of the effect of age and gender upon student business ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, pp. 179-186.

Schminke, M. e Ambrose, M. L. (1997) Asymmetric perceptions of ethical frameworks of men and women in business and nonbusiness settings. *Journal of Business Ethics*, Vol. 16, pp. 719-729.

Sekaran, U. (1983) Methodological and theoretical issues and advancements in cross cultural research. *Journal of International Business Studies*, Fall, pp. 61-73.

Shaub, M. K. (1994) An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors. *Journal of Accounting Education*, Vol. 12, pp. 1-26.

Sims, R. L. (1999) The development of six ethical business dilemmas. *The Leadership & Organization Development Journal*, Vol. 20, pp. 189-197.

Smith, A. e Rogers, V. (2000) Ethics-related responses to specific situation vignettes: evidence of gender-based differences and occupational socialization. *Journal of Business Ethics*, Vol. 28, pp. 73-86.

Tabachnick, B. G. e Fidell, L. S. (2006) *Using multivariate statistic*. New York, Allyn & Bacon.

Trevino, L. K. (1986) Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model. *Academy of Management Review*, Vol. 11, pp. 601-617.

Trevino, L. K. e Weaver, G. R. (1994) Business ethics/business ethics: one field or two? *Business Ethics Quarterly*, Vol. 4, pp. 113-128.

Torres-Oliveira, M. I. (2006) Mudanças organizacionais, saúde e bem-estar na banca portuguesa – idade e sentidos do trabalho numa nova relação salarial. *Dissertação de Doutoramento não publicada*. Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação d Universidade do Porto.

Wahn, J. (2003) Sex differences in competitive and compliant work behaviour. *Journal of Business and Psychology*, Vol. 18, pp. 121-128.

Wajcman, J. (1996) Desperately seeking differences: is management style gendered?. *British Journal of Industrial Relations*, Vol. 34, pp. 333-349.

Weaver, G. R. e Trevino, L. K. (1994). Normative and empirical business ethics: separation, marriage of convenience or marriage of necessity? *Business Ethics Quarterly*, Vol. 4, pp. 129-143.

Anexo 1 | Adapt. de O'Fallon e Butterfield (2005) Investigação empírica do efeito do género na ética

Variáveis dependentes	Autor(es)	Principais conclusões
Consciência ética	Singhapakdi <i>et al</i> (1996)	Predictor significativo da percepção de problemas éticos em 1 de 4 cenários.
	Ameen <i>et al</i> (1996)	Indivíduos do sexo feminino mais sensíveis e/ou menos tolerantes do que os homens a actividades não éticas.
	Fleischman e Valentine (2003)	Nenhum resultado significativo.
Julgamento ético	Okleshen e Hoyt (1996)	Indivíduos do sexo feminino mais sensíveis e/ou menos tolerantes do que os homens a actividades não éticas.
	McDonald e Pak (1996)	Diferenças significativas de género em 3 de 8 estruturas cognitivas.
	Mason e Mudrack (1996)	Os indivíduos do sexo feminino apresentaram valores mais elevados em escalas éticas do que os homens.
	Larkin (2000); Rozen <i>et al</i> (2001); Razzaque e Hwee (2002); Abdalmohammadi <i>et al</i> (2003)	Nenhum resultado significativo.
	Cole e Smith (1996)	Os indivíduos do sexo feminino apresentaram valores significativamente mais elevados do que os homens em 8 de 10 situações.
	Schminke e Ambrose (1997)	Os homens e as mulheres utilizam diferentes modelos éticos.
	Dawson (1997)	Diferenças significativas entre homens e mulheres em 8 de 20 cenários.
	Deshpande (1997)	Diferenças significativas numa de 17 situações.
	Tse e Au (1997)	As estudantes do sexo feminino foram mais éticas do que os estudantes do sexo oposto.
	Eynon <i>et al</i> (1997)	As mulheres apresentaram valores mais elevados no raciocínio moral do que os homens.
	Keyton e Rhodes (1997)	Os indivíduos do sexo feminino identificaram mais situações de assédio sexual do que os homens.
	Smith e Oakley (1997)	Inexistência de diferenças significativas de género em questões de política jurídica ou empresarial. No entanto, as mulheres apresentaram expectativas de comportamento ético mais elevadas do que os homens em situações sociais e interpessoais.
	Reiss e Mitra (1998)	Os homens tendem a considerar mais aceitáveis os comportamentos extra-organizacionais de natureza ética questionável do que as mulheres.
	Prasad <i>et al</i> (1998)	Diferenças entre homens e mulheres em 10 de 51 situações respeitantes à percepção de uma sociedade justa.
	Weeks <i>et al</i> (1999)	As mulheres apresentaram valores mais elevados de julgamento ético em 7 de 19 cenários enquanto os homens em apenas 2 de 19 cenários.
	Deshpande <i>et al</i> (2000)	As mulheres perceberam a actividade como não ética em 7 de 17 cenários.
	Singhapakdi <i>et al</i> (2001)	Diferenças de género em 5 de 7 cenários.
	Ergeneli e Arikan (2002)	A percepção de comportamento ético foi diferente entre homens e mulheres, em 4 de 14 cenários.
	Kracher <i>et al</i> (2002)	Os homens e as mulheres apresentaram níveis similares em desenvolvimento moral.
	Fleischman e Valentine (2003)	As mulheres julgaram a situação eticamente questionável de um modo mais agressivo do que os homens.
Christie <i>et al</i> (2003)	Diferenças significativas de género em cenários que envolviam práticas empresariais questionáveis.	
Baker e Hunt (2003)	A orientação moral foi diferente entre homens e mulheres.	
Intenção ética	Singhapakdi (1999)	Indivíduos do sexo feminino menos tolerantes a actividades não éticas.
	Jones e Kavanagh (1996)	Nenhum resultado significativo.
	Cohen <i>et al</i> (2001)	As mulheres apresentaram maior vontade de agir eticamente.
Comportamento ético	Ameen <i>et al</i> (1996)	Maior probabilidade dos homens terem um comportamento não ético do que as mulheres.
	Glover <i>et al</i> (1997)	As mulheres tomaram mais decisões éticas do que os homens.
	Lund (2000)	As mulheres não se comportaram significativamente diferente dos homens, em 3 de 4 cenários.
	Libby e Agnello (2000)	Diferenças significativas de género em 5 de 6 cenários.
	Radtke (2000)	Diferenças significativas de género em 5 de 16 cenários.
	Chung e Trivedi (2003) Sankaran e Bui (2003)	As mulheres foram mais éticas do que os homens.
	Ross e Robertson (2003)	Maior probabilidade das mulheres se comportarem de um modo ético.
Julgamento e intenção ética	Shafer <i>et al</i> (2001)	Nenhum resultado significativo.
Julgamento e comportamento ético	Malinowski e Berger (1996)	Diferenças entre homens e mulheres em 7 de 9 cenários.

ANEXO 2 | MES e respectivas teorias éticas

Teoria da Justiça Social	
Justa	Injustiça
Honesta	Desonesta
Moralmente correcta	Moralmente incorrecta
Aceitável para a minha família	Não aceitável para a minha família
Teoria do Relativismo	
Culturalmente aceitável	Culturalmente inaceitável
Tradicionalmente aceitável	Tradicionalmente inaceitável
Teoria do Egoísmo	
O actor promove-se a si próprio	O actor não se promove a si próprio
Satisfação pessoal para o actor	Não dá satisfação pessoal para o actor
Teoria do Utilitarismo	
Produz a maior utilidade	Produz a menor utilidade
Maximiza benefícios enquanto minimiza custos	Minimiza benefícios enquanto maximiza custos
Teoria da Deontologia	
Não viola nenhum contrato não escrito	Viola um contrato não escrito
Não viola uma promessa não falada	Viola uma promessa não falada

Anexo 3 | Cenários

<p>Cenário 1: Envio antecipado de encomenda</p> <p>Um gestor apercebe-se que os valores estimados para as vendas trimestrais não se vão concretizar e conseqüentemente ele não receberá um bónus. No entanto, há uma encomenda de um cliente, que se enviada antes da data acordada com o cliente assegurará o bónus trimestral, mas não terá qualquer impacto nos valores anuais das vendas.</p> <p>Acção: O gestor envia a encomenda nesse trimestre de modo a assegurar o bónus trimestral das vendas.</p>	<p>Cenário 2: Empréstimo bancário a um amigo</p> <p>Uma prometadora empresa recentemente criada, candidata-se a um empréstimo bancário. O gestor de crédito do banco é amigo do proprietário da empresa e joga, frequentemente, golfe com ele. Devido ao seu curto historial de crédito, esta nova empresa não satisfaz os critérios normais de empréstimo.</p> <p>Acção: O gestor de crédito recomenda a concessão do empréstimo.</p>
<p>Cenário 3: Prenda pessoal</p> <p>O(A) vendedor(a), pai (mãe) de duas crianças pequenas, foi promovido(a) a um trabalho em que ele(a) tem de viajar, regularmente, para longe da família. Porque estas viagens são frequentes e incomodam a sua vida familiar, ele(a) está a pensar cobrar algumas pequenas despesas pessoais à empresa enquanto viaja. Ele(a) ouviu dizer que esta é uma prática comum na empresa.</p> <p>Acção: O(A) vendedor(a) cobra à empresa 50€ para presentes para a família.</p>	<p>Cenário 4: Ajustamento para cobrança duvidosa</p> <p>O director-geral de uma empresa pede que o contabilista reduza os ajustamentos para cobranças duvidosas de modo a aumentar o resultado divulgado, alegando que esta é uma prática comum na indústria em tempos mais difíceis. Historicamente a empresa tem uma abordagem muito conservadora relativamente a clientes duvidosos, mesmo em anos maus. O pedido do director-geral seria um dos menos conservadores na indústria.</p> <p>Acção: O contabilista faz o ajuste.</p>
<p>Cenário 5: Despedimento de um empregado mais novo mas mais competente</p> <p>Uma empresa foi fortemente abalada por um período recessivo e os sócios apercebem-se que terão de reduzir a dimensão da empresa. A análise da produtividade sugere que a pessoa com mais probabilidade de ser despedida é um empregado antigo com uma história de absentismo devido a doença na família.</p> <p>Acção: Em vez disso, o sócio-gerente despede um empregado mais novo mas muito competente, recentemente contratado pela empresa.</p>	<p>Cenário 6: Segurança do produto: continuar a vender um produto não testado</p> <p>Um(a) vendedor(a) acabou de ser promovido(a) a gestor(a) de produto. A sua primeira responsabilidade tem a ver com um novo e pequeno acessório de cozinha muito bem sucedido. Ele(a) será remunerado(a), em parte, com base nas vendas deste produto.</p> <p>Ao rever a informação sobre o seu novo produto, ele(a) descobre que o produto não foi suficientemente testado de acordo com as novas linhas de orientação de segurança do governo. No entanto, todos os testes realizados até à data indicam uma reduzida probabilidade de algum problema de segurança surgir.</p> <p>Acção: O(A) gestor(a) de produto autoriza os vendedores a continuarem a promover e a vender o produto.</p>
<p>Cenário 7: Suborno estrangeiro: autorização de pagamento</p> <p>Foi solicitado a um gestor de uma empresa, desejoso de aumentar o seu volume de negócios no estrangeiro, que fizesse um pagamento, não declarado, em dinheiro, a um gestor de uma empresa distribuidora local, num país estrangeiro. O pagamento é solicitado como um "acto de boa fé" que permitirá à empresa nacional introduzir o seu produto nesse país estrangeiro. Tal acto é considerado uma prática normal de negócios e, nenhuma lei impede tais práticas nesse país.</p> <p>Acção: O gestor autoriza, verbalmente, esse pagamento.</p>	<p>Cenário 8: Reprodução de software: empréstimo de software para reprodução</p> <p>O dono de um pequeno negócio local, presentemente a atravessar algumas dificuldades financeiras, contacta um amigo de longa data com o intuito de pedir emprestado e copiar um patenteado software de base de dados, que lhe será muito útil na obtenção de futuros negócios. O custo do software é de 500€.</p> <p>Acção: O amigo empresta-lhe o software.</p>

Aula de Comércio do Porto (1803): sua Criação e Confronto Crítico com a Correlativa Aula Lisboeta

Miguel Gonçalves

Instituto Superior de Contabilidade

e Administração de Coimbra (ISCAC)

Instituto Politécnico de Coimbra (IPC)

mgoncalves@iscac.pt

Recebido a 03 de Março de 2010; Aceite a 22 de Março de 2011

Resumo

O objectivo do artigo consiste em procurar compreender o ‘como’ e o ‘porquê’ da criação da Aula de Comércio do Porto (fundada em 1803, na Academia Real da Marinha e Comércio) e avaliar e confrontar o conteúdo do ensino de Contabilidade aí leccionado com o professado à época na Aula de Comércio de Lisboa. Enquadrada pela corrente teórica designada na literatura por *New Institucional Sociology* (NIS) e baseada em pressupostos teóricos interpretativos, a investigação adopta como metodologia uma abordagem qualitativa e como método de investigação o documental (textos e documentos, obtidos principalmente através de pesquisa em arquivo). Os resultados obtidos permitem a identificação da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro como o agente impulsionador da criação da Aula de Comércio no Porto e a sistematização de argumentos económicos, geográficos e políticos que concorreram para a implementação da Escola do Porto. Com recurso à estratégia de investigação conhecida como estudo de caso (explanatório e inclusivo), analisou-se de forma interpre-

tativa o conteúdo do ensino das duas escolas, utilizando-se duas variáveis de análise, sete níveis de análise e dez medidas de operacionalização dos níveis de análise, para que a comparabilidade resultasse eficaz. O principal contributo da investigação corresponde à generalização analítica de que o modelo de ensino no Porto era teoricamente melhor estruturado do que o de Lisboa. Porém, reconhece-se que não existem estudos de caso objectivos, pelo que este resultado terá de ser encarado com prudência.

Palavras-Chave: História da Contabilidade. Porto. Ensino. Contabilidade. Professores.

Abstract

The present study envisages to analyse the beginning of Accounting education in Oporto, specifically the one ministered in the School of Commerce at the Royal Academy of the Navy and Commerce, founded in 1803. Particularly, it seeks to understand ‘how’ and ‘why’ was created the Oporto School of Commerce and evaluate and compare the contents of Accounting education taught there with the one professed at the time in the School of Commerce in Lisbon. Based upon the New Institutional Sociology theory and on theoretical interpretation, the article adopts a qualitative approach as methodology and the documental method as investigation method (texts and documents, mainly obtained through archival research). The results allow as to identify Agriculture and Upper Douro Vineyards General Company as the official driver of the creation of the Oporto School of Commerce and systematize economic, geographical and political arguments that contributed to implement the Oporto School. Using the research strategy known as case study (an explanatory and inclusive one), we analyzed interpretatively the content of the Accounting official syllabus ministered in both schools, using two variables of analysis, seven levels of analysis and ten operationalization measures of the considered levels of analysis, in order to an effective comparability. The main contribution of this research corresponds to the analytical generalization that the model of Accounting education in Oporto was theoretically better structured than the one professed in Lisbon. However, it is recognized that there are no objective case studies, so this result must be viewed with caution.

Keywords: Accounting History. Oporto. Education. Accounting. Teachers.

1. Introdução

Nas últimas décadas novas direcções de investigação em história da Contabilidade surgiram com o objectivo de chamar a atenção para a importância que o contexto social e organizacional da Contabilidade de-

veria assumir na narração e descrição da história técnica da disciplina (Gomes e Rodrigues, 2009).

Os trabalhos puramente narrativos e descritivos, os quais focavam não raras vezes também uma cronologia de eventos relacionados com os progressos da técnica contabilística, ficaram conhecidos na literatura como colecionismo de antiguidades. Contudo, se se adoptar uma concepção mais lata associada à análise de factores institucionais, sociais e políticos, para além dos técnicos, ampliar-se-á a dimensão da Contabilidade como consequência do aparecimento de novos protagonistas como, por exemplo, as associações profissionais, o Estado, os *mass media*, a academia, etc. (Napier, 2006).

Ora, constitui precisamente um particular aspecto (o ensino) da última perspectiva (a academia) o pano de fundo da investigação, uma vez que este trabalho, ainda que tenha relação com as questões atinentes à génese do ensino da Contabilidade em Portugal, a clássica e intensivamente estudada Aula de Comércio de Lisboa (1759) adopta, no entanto, outro ângulo de visão, redireccionando a atenção para outro pólo comercial que não a capital - a cidade do Porto no início do século XIX.

O presente estudo visa assim contribuir para o desenvolvimento do conhecimento associado às origens do ensino da Contabilidade na segunda cidade do reino, mais concretamente aquele que se ministrou na Academia Real da Marinha e do Comércio da cidade do Porto, fundada em 1803.

Procurar descobrir como se processou e caracterizou a institucionalização do ensino da Contabilidade no Porto Oitocentista constitui o *focus* principal da investigação. Subsidiariamente, proceder-se-á à avaliação qualitativa do curso de Comércio aí ministrado e ao confronto do seu conteúdo com outra experiência do seu tempo, a correlativa Aula lisboeta, fundada em 1759 por Sebastião José de Carvalho e Melo¹.

O estudo pretende responder essencialmente a três perguntas de partida, cujo conteúdo adiante aprofundaremos:

- (1) Como surgiu a Aula de Comércio da Cidade do Porto, em 1803? (o ‘como’);
- (2) Quais os motivos que estiveram na base da sua fundação? (o ‘porquê’);

¹ Por hábito consagrado, amiúde denominaremos Sebastião José de Carvalho e Melo por Marquês de Pombal (ou somente Pombal), sem embargo da designação nem sempre corresponder a épocas da sua vida em que era efectivamente possuidor de tal título. Com efeito, apenas em 1769 foi outorgado a Carvalho e Melo, trave mestra e figura chave do governo do monarca D. José, o título de 1.º Marquês de Pombal. Agradado com o título de 1.º Conde de Oeiras foi-o em 1759.

(3) Como se caracterizava em termos qualitativos o programa de estudos do curso de comércio ministrado na Aula de Comércio do Porto, quando comparado ao professado na Aula de Comércio de Lisboa? (o ‘de que modo’).

Na sequência, espera-se fundamentalmente que a investigação (i) mostre de que forma começou a cidade do Porto a gerar a ideia de uma Aula de Comércio que possibilitasse aos jovens adquirir conhecimentos de escrituração comercial por partidas dobradas e (ii) dê também a conhecer as razões para a implementação na segunda cidade do país de uma Aula de Comércio, em 1803. Espera-se ainda que do confronto entre o conteúdo do ensino da Aula de Comércio do Porto e outra experiência do seu tempo, a correlativa Aula de Comércio da capital, se consiga evidenciar as suas principais zonas de proximidade, mas sobretudo os seus principais pontos de divergência. E para fechar estas observações preliminares, pretende-se que a sistematização aqui apresentada da literatura existente sobre o programa de estudos sobre alguns aspectos generalistas da *Escola do Porto*, possa contribuir para a diversificação da literatura em história da Contabilidade portuguesa, uma vez que existe declaradamente uma preponderância muito vincada dos autores nacionais (e mesmo internacionais) para se debruçarem sobre a Aula de Comércio lisboeta.

Com vista à concretização dos objectivos enunciados, para além desta introdução, o texto está organizado em mais seis secções. Na secção seguinte, explicitam-se os pressupostos da investigação, bem como os seus aspectos paradigmáticos, metodológicos e metódicos. Seguir-se-á uma revisão da literatura sobre a *academia* e o *ensino*, quer nacional, quer internacional. Na oportunidade da quarta secção esboçam-se ilações a propósito dos antecedentes do ensino contabilístico portuense, centrando-se a discussão no caso português, concretamente através da descrição do ensino ministrado na correlativa Aula de Comércio da capital (1759-1844), para a seu tempo o cotejar com o preleccionado no Porto, como antevimos. Em continuação, a quinta secção cuida de introduzir e delimitar o objecto de estudo. Particularmente, ela oferece uma panorâmica educativa, social e económica do início do século XIX português. Participar e avaliar os principais resultados da investigação, nomeadamente a enunciação ordenada de respostas às três questões da pesquisa, constituirá a abordagem dada pela sexta secção. Por último, são apresentadas as conclusões, limitações e recomendações essenciais do trabalho.²

2. Pressupostos e Paradigma; Metodologia e Método;

² Como nota prévia ao desenvolvimento do presente trabalho, convém salientar que as transcrições em itálico respeitam a ortografia oficial da época, opção que, a par do acatamento pela sintaxe de então, manteremos consistente ao longo do artigo.

Desenho e Perguntas de Investigação

A secção tem em vista a explicitação e descrição dos passos seguidos na pesquisa efectuada e a recuperação das três perguntas de investigação, agora para uma análise mais sustentada das suas estratégias de resposta.

2.1 Pressupostos e paradigma da investigação

Na temática dos pressupostos da investigação interpretativa, Chua (1986), além de referir a interpretação subjectiva como pressuposto da crença sobre o conhecimento, assinala que a acção humana é intencional e o seu significado baseado no contexto social e histórico (pressupostos sobre crenças sobre a realidade física e social).

Nesta linha de argumentação, são os pressupostos teóricos e filosóficos do investigador que determinam o paradigma teórico da investigação que serve de princípio orientador aos resultados da pesquisa (cf. esquema 1 - ‘modelo de investigação adoptado’).

No campo particular do paradigma teórico da investigação, a opção recaiu sobre o interpretativo (atente-se no esquema 1) (Hopper e Powell, 1985; Chua, 1986), porque o objectivo não se centra na procura de generalizações universais, mas sim na compreensão de uma estrutura social (Vieira, 2009), no caso a Academia Real da Marinha e Comércio do Porto.

2.2 Metodologia e método da investigação

Sob outro prisma, de acordo com Silverman (2001), por metodologia deve entender-se a forma geral de estudar um problema. Por outro lado, Ryan *et al.* (2002) defendem que a selecção da metodologia de investigação depende do fenómeno a investigar e dos pressupostos do investigador relativamente à natureza da realidade do objecto de estudo. Ora, partilhando do entendimento de Habermas (1990: p. 27) ao referir que “os factos que os historiadores nos apresentam como acontecimentos do passado são na realidade juízos de valor do investigador”, consideramos a investigação subjectiva e não isenta de valores ou preconceitos (Hopper e Powell, 1985).

Sendo a realidade a estudar subjectiva e não totalmente apreensível, o processo através do qual esta investigação foi realizada, ou, por outras

palavras, a forma geral de estudar o objecto de estudo, na esteira de Silverman (2001), prosseguiu uma metodologia de investigação qualitativa (Ryan *et al.*, 2002; Raupp e Beuren, 2006; Gomes e Rodrigues, 2009; Vieira, 2009; Vieira *et al.*, 2009). Actualmente considera-se que a investigação qualitativa está particularmente associada à investigação interpretativa, no sentido mais lato do termo (Vieira, 2009).

Numa outra acepção, investigação qualitativa é aquela que não utiliza instrumento matemático, estatístico ou econométrico algum (Raupp e Beuren, 2006; Vieira *et al.*, 2009), requisitos que são na prática preenchidos pelo presente estudo, possibilitando assim a sua classificação como uma pesquisa com uma abordagem metodológica qualitativa (vide esquema 1).

Em continuação, somos favoráveis à distinção conceptual entre metodologia e método, pelo que subscrevemos de novo o ponto de vista de Silverman (2001), quando sustenta que o método respeita à técnica específica de recolha de dados.

Em particular, uma vez que o que aqui tratamos se relaciona com um passado (relativamente) longínquo, aceita-se que o estudo se confine essencialmente a um único método de investigação (Vieira *et al.*, 2009), no caso a técnica de pesquisa conhecida na literatura como ‘análise de textos e documentos’ (Carnegie e Napier, 1996; Silverman, 1997, 2001), também designada por ‘fontes documentais’ (Vieira *et al.*, 2009) e, sob um certo sentido, por ‘investigação em arquivo’ (Gomes e Rodrigues, 2009), sem embargo das autoras a conceberem aqui mais como uma metodologia de investigação em história da Contabilidade do que propriamente um método de investigação. Em todo o caso, importará reter que “[a] escolha(s) do método(s) de investigação [qualitativa] influencia a forma como um investigador procede à recolha e análise da informação” (Vieira *et al.*, 2009: p. 134), apreciação com a qual nos identificamos.

Em consequência, as principais fontes documentais (textos e documentos) consultadas foram arquivos históricos, legislação, revistas científicas, manuais (em especial os Oitocentistas), manuscritos (*idem*) e revistas profissionais (veja-se o esquema 1). Foram consultadas essas e não outras fontes documentais, porque “a história da Contabilidade continua predominantemente baseada em documentos” (Carnegie e Napier, 1996: p. 28), sendo por isso “verdade que o recurso aos arquivos para a obtenção de dados primários continua a ser essencial na investigação em história da Contabilidade” (Gomes e Rodrigues, 2009: p. 229). Ademais, a informação com base em fontes documentais é particularmente utilizada para a contextualização institucional, económica e social de investigações em história da Contabilidade, preocupação que sempre

deve constar neste tipo particular de pesquisa em Contabilidade (Gomes e Rodrigues, 2009).

Nestes termos, admite-se consensual a ideia de mais nenhum método de investigação poder vir a ser utilizado, em particular entrevistas, observação, registo áudio e vídeo (Silverman, 1997, 2001), uma vez que o objecto da centralidade do estudo, como atrás comentámos, remonta a um passado distante de aproximadamente duas centúrias (1803).

Prosseguindo-se na descrição das principais etapas da investigação, no que se filia com a obtenção de dados primários, seguimos Gomes e Rodrigues (2009: p. 230), quando as autoras nos informam existirem em Portugal “dois arquivos fundamentais para a recolha de informação histórica contabilística: a Biblioteca Nacional e a Torre do Tombo, em Lisboa”.

Com efeito, as fontes primárias (arquivos históricos, legislação e alguns manuais e manuscritos Oitocentistas) foram recolhidas no Arquivo Nacional da Torre do Tombo (ANTT), na Biblioteca Nacional de Portugal (BNP) e também no Arquivo Histórico Municipal do Porto (AHMP). Saliente-se que se adopta uma concepção mais vasta de fontes primárias do que a habitual, por defendermos a posição de que muitas fontes de evidência (por exemplo, Rattou, 1813) constituem documentos cuja análise permite verificar testemunhos reais de protagonistas da época a que se pretende viajar.

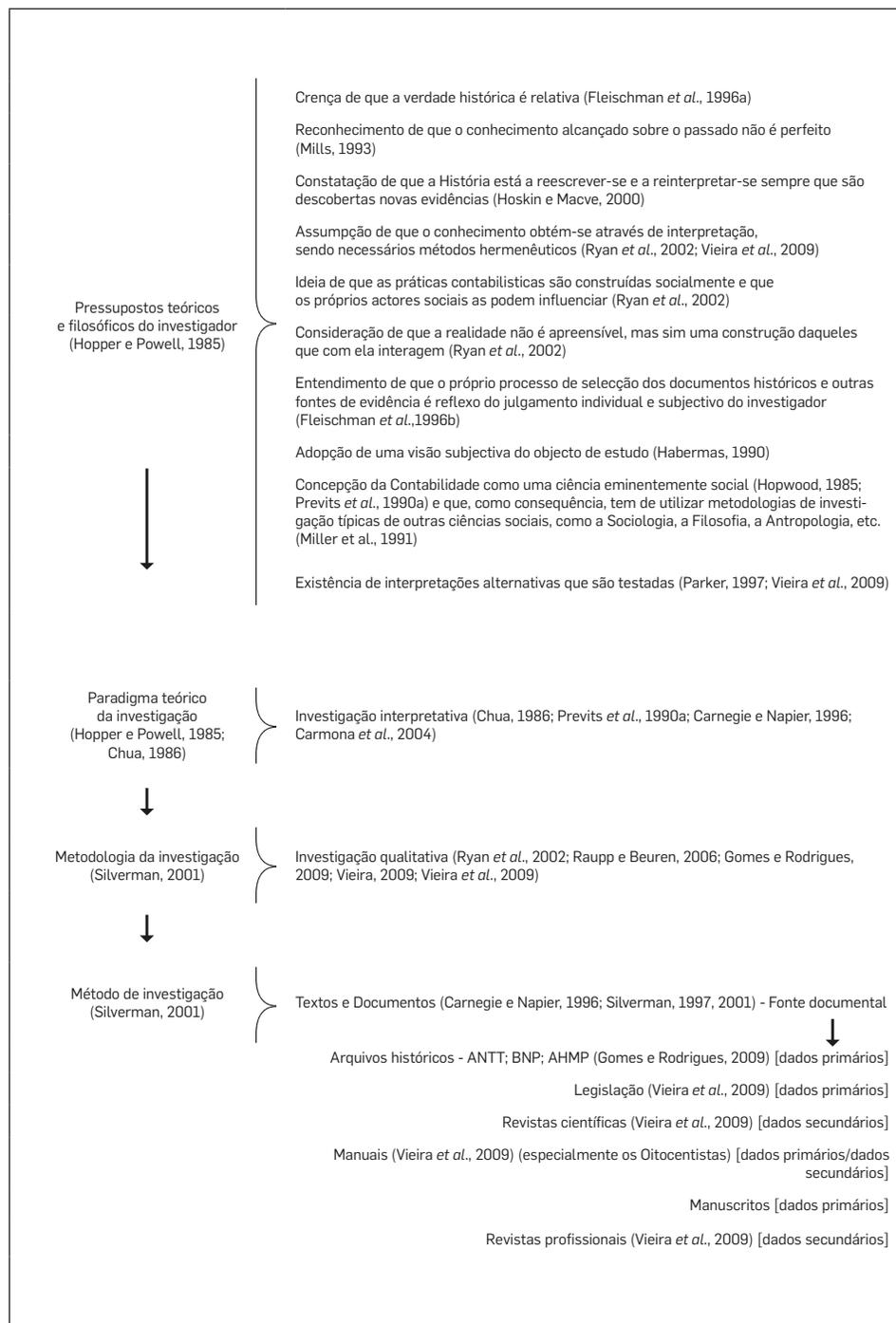
As fontes secundárias, em linha com o método documental de investigação descrito por Vieira *et al.* (2009), concentraram-se mais em revistas científicas e manuais, e menos em revistas profissionais³. No que concerne às científicas, direccionou-se a análise para as publicações focalizadas em abordagens interpretativas da Contabilidade, em especial a *Accounting, Organizations and Society* e a *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, para além, claro, daquelas que assumem como missão a divulgação de conhecimento na área da história da Contabilidade: *Accounting History* e *The Accounting Historians Journal*.

2.3 Desenho e perguntas da investigação

Vale a pena concluir com a síntese dos principais aspectos relacionados com o modelo de investigação adoptado pelo presente estudo, em ligação com a teoria, literatura e, no fundo, com os objectivos do mesmo:

³ No que se prende com as profissionais, considera-se o seu estudo residual, o que se pode atestar pela visualização das entradas bibliográficas secundárias, em concreto cerca de seis por cento do total.

Esquema 1 | Modelo de investigação adoptado



Fonte: Elaboração própria

Regressando às questões de investigação, naquilo que respeita às duas primeiras (‘Como surgiu a Aula de Comércio da Cidade do Porto, em 1803?’; e ‘Quais os motivos que estiveram na base da sua fundação?’), o artigo segue a acepção de Yin (2003: p. 7) quando o autor, por um lado, nos particulariza que uma das questões mais frequentes que uma investigação histórica deve satisfazer respeita ao ‘como’ - “*how did it happen*” e, por outro, nos dá conta de que a outra questão a que normalmente os estudos históricos de Contabilidade devem subordinar-se relaciona-se com a problemática do ‘porquê’ - “*why did it happen*”. Esta observação encontra fundamento na literatura nos trabalhos de Hopper e Powell (1985), Chua (1986) e Previts *et al.* (1990b), ao abordarem a noção de paradigma teórico de investigação interpretativa.

No que tange à terceira questão (‘Como se caracterizava em termos qualitativos o programa de estudos do curso de comércio ministrado na Aula de Comércio do Porto, quando comparado ao professado na Aula de Comércio de Lisboa?’) combinar-se-á a investigação qualitativa (como metodologia de análise), com a análise de textos e documentos (como método de investigação), com a abordagem do estudo de caso. Com efeito, o estudo de caso foi a ferramenta utilizada para a investigação no sentido de possibilitar um conhecimento mais profundo sobre o confronto do ensino ministrado nas duas academias - a *Escola do Porto* e a *Escola de Lisboa*.

Corroboramos o entendimento de Silverman (2001) e Hartley (1994) quando afirmam que o estudo de caso não configura um método, razão pela qual não o incluímos no desenho da investigação. Todavia, assumindo-se a investigação interpretativa e o investigador um produtor da realidade que investiga, existem interpretações alternativas que podem ser testadas (Parker, 1997; Vieira, 2009). No caso concreto, aquilo que pretendemos compreender respeita *grosso modo* à avaliação relativa do ensino ministrado na Aula de Comércio do Porto em função do professado em Lisboa, à entrada do século XIX, ou, por outras palavras, à aferição de interpretações distintas às quais correspondem duas formas alternativas, mas válidas, de observar o mesmo fenómeno - o ensino comercial e contabilístico no início do Portugal de Oitocentos.

A literatura refere que a investigação através da estratégia de um estudo de caso pode ser positivista, interpretativa ou crítica (Vieira *et al.*, 2009). Como atrás destacámos, a filosofia da investigação é exclusivamente interpretativista. No seguimento, atendendo a que se diligencia testar duas hipóteses alternativas, ou seja, qual das duas escolas fornecia um ensino melhor estruturado (fundamentalmente do ponto de vista teórico), a tipificação do estudo de caso mais adequada a este objectivo de partida harmoniza-se com as características de um estudo de caso explanatório (Vieira *et al.*, 2009). Com efeito, não se busca a generali-

zação estatística universal, mas antes a generalização teórica de proposições, pelo estudo de determinadas práticas contabilísticas (*idem, ibidem*). Esta aceção está em sintonia com a literatura, na medida em que casos explanatórios consideram hipóteses ou proposições alternativas (Spicer, 1992).

O estudo de caso pode envolver uma única unidade organizacional (estudo holístico, ao analisar uma diversidade de variáveis de um problema a examinar) ou inclusivo (quando respeita a múltiplas unidades organizacionais, sendo identificadas subunidades de análise) (Vieira *et al.*, 2009). Considerando o exposto, optou-se naturalmente pela estratégia do estudo de caso múltiplo, em consequência do objectivo da investigação a que a pesquisa se propõe, nomeadamente em presença da terceira questão de investigação.

Para tanto, comparar-se-á os programas de estudos professados nas duas Aulas de Comércio existentes à época (Lisboa e Porto; ano de 1803), recorrendo-se a duas subunidades de análise, as quais, em linha com Yin (2003), designaremos por variáveis de análise (ensino e alunos, no caso concreto), decompostas, respectivamente, em duas e em cinco níveis de análise, a saber: disciplinas ministradas e duração do curso (para a variável ensino) e condições de admissão, regime de precedências, dimensão da turma, regulamento disciplinar e manuais (para a variável alunos).

Para que a comparabilidade das escolas resulte eficaz, validou-se a abordagem com dez medidas de operacionalização dos sete níveis de análise atrás explicitados, ainda de acordo com o plano de investigação sustentado na elaboração de um estudo de caso (Yin, 2003). No seguimento, a estratégia contemplou dez medidas cujo objectivo foi o de operacionalizar os níveis de análise estudados, designadamente: aprendizagem de línguas vivas; aprendizagem da Geografia Comercial; tradução de obras de Comércio; estudo da legislação comercial; anos de duração do curso; *minimum* de idade e exigência de estudos menores para admissão à escola; frequência e aprovação no 1.º ano Matemático, aula de Língua Francesa e de Língua Inglesa; n.º médio de alunos da turma; existência de um plano (regulamento interno) para governo da *Aula*; e existência de biblioteca na escola.

Destaque-se que as variáveis/níveis/modo de operacionalização foram sinalizadas à medida que foram sendo identificados aspectos comuns aos Estatutos das duas Aulas de Comércio e analisados outros documentos relacionados com o governo interno das instituições em causa, de que constitui exemplo as '*Determinações Particulares para o Governo Económico da Aula do Comércio, ordenadas pela Junta, para conservação e boa disciplina da mesma Aula*', de 27 de Julho de 1767.

Esquemáticamente, o quadro 1 sistematiza a informação anterior como segue:

Quadro 1 | Abordagem da investigação adoptada para a resposta concreta à terceira questão da investigação

Variável de análise	Nível de análise	Modo de Operacionalização do nível de análise
Ensino	Disciplinas ministradas	Aprendizagem das línguas vivas
		Aprendizagem da Geografia Comercial
		Tradução de Obras de Comércio
		Estudo da Legislação Comercial
	Duração do curso	Em anos
Alunos	Condições de Admissão	<i>Minimum</i> de idade e estudos menores
	Regime de precedências	Frequência e aprovação no 1.º ano Matemático, na aula de Língua Francesa e aula de Língua Inglesa
	Dimensão da turma	N.º de alunos
	Regulamento disciplinar	Existência de um plano para governo da <i>Aula</i>
	Manuais	Existência de Biblioteca na Academia

Fonte: Elaboração Própria

Para a comparação interpretativa do conteúdo do ensino ministrado nas duas escolas de Contabilidade (*Escola de Lisboa e Escola do Porto*) as fontes de evidência compreenderam documentos e arquivos, designadamente os Estatutos da Aula de Comércio de Lisboa (alvará de 19 de Maio de 1759; nunca posteriormente actualizados) e duas peças cruciais da investigação – os alvarás de 9 de Fevereiro de 1803 (criação da Academia Real da Marinha e Comércio da cidade do Porto) e de 29 de Julho de 1803 (Estatutos da Academia Real da Marinha e Comércio da cidade do Porto).

Mas para que a viagem ao século XIX português se revele útil, curial se julga saber, em traços de desenho muito rápido, o que se conhece de estudos de matérias relacionadas com a academia e o ensino até ao início de Oitocentos, época que a seu tempo examinaremos com maior profundidade.

3. Revisão da Literatura e Enquadramento Teórico da Investigação

A presente secção apresenta como principal objectivo contribuir para que as três questões de investigação atrás enunciadas se assumam como pertinentes. Uma adequada revisão da literatura sobre o tópico de pesquisa seleccionado proporciona que o investigador seja capaz de formular perguntas de investigação válidas (Vieira *et al.*, 2009). Adicionalmente, também visa a identificação de uma lacuna, a qual possa colocar em evidência a relevância da investigação que nos propomos empreender.

Em Portugal, o ensino público da Contabilidade está associado ao próprio nascimento da profissão. Esta circunstância conduz a que a maioria dos estu-

dos sobre a origem da profissão de Guarda-Livros (contabilista) se centre na temática da génese da primeira escola oficial de ensino comercial no país – a Aula de Comércio de Lisboa (1759) – e na figura do seu fundador, Pombal.

Com efeito, deve-se ao Marquês de Pombal a criação do ensino público de Contabilidade no país. A literatura contabilística (e não só) é unânime em reconhecer a dívida de gratidão que a Contabilidade e, em especial, a profissão de Guarda-Livros, assumem com o Marquês de Pombal. Veja-se, expressamente com este sentido, Ratton (1813), Beça (1918), Costa (1925) e Gonçalves da Silva (1984).

Neste ponto de vista, as primeiras investigações que se debruçaram sobre a institucionalização da Contabilidade em Portugal, abordam a questão do ensino de forma tangencial, e por vezes indirecta, referindo apenas que o ano de 1759 e a Aula de Comércio de Lisboa marcam o início do ensino (público) da Contabilidade em Portugal. Nesta linha, os trabalhos de Magalhães (1945), Felismino (1960), Gonçalves (1960), Martins (1960), Azevedo (1961), Portela (1968), Gonçalves da Silva (1984) e Caiado (2000), constituem exemplos de estudos que privilegiaram mais os aspectos relacionados com a circunstância (eventual) de Portugal poder para si reclamar a inauguração mundial deste tipo específico de ensino oficial, o técnico profissionalizante, do que propriamente a vertente ligada ao ensino da Contabilidade.

Neste âmbito, saliente-se o extenso trabalho de recolha de Rodrigues *et al.* (2007), constituindo o mesmo uma tentativa de falsificação da pretensão de que a Aula de Comércio de Lisboa terá sido a primeira escola pública no mundo a ministrar instrução comercial, incluindo a Contabilidade por partidas dobradas. Reunidas afirmações proferidas entre 1761 e 1989 por reputados professores, historiadores económicos e governantes (de entre os quais distinguimos Alberto Jaquéri de Sales, Francisco António Corrêa e Pombal, respectivamente), os autores chegam à conclusão de que a evidência empírica que aduziram não lhes permitiu contrariar a hipótese inicial de investigação, isto é, não localizaram uma escola análoga (pública, portanto) cuja fundação se tenha verificado previamente à da Aula de Comércio de Lisboa.

Por outro lado, recentemente, abordagens mais profundas (Ferreira *et al.*, 1995; Rodrigues e Gomes, 2002; Rodrigues *et al.*, 2003, 2004a, 2004b, 2007; Rodrigues e Craig, 2004, 2005, 2009), colocaram a tónica na análise do contexto envolvente e das razões que fundamentaram a criação de uma Aula de Comércio pública em Lisboa, em 1759. Atrás, comentámos já que estes trabalhos, ao adoptarem uma perspectiva de Contabilidade na qual se leva em linha de conta não só os aspectos técnicos, mas também os institucionais, económicos e sociais, trazem à exposição novos actores que acabam por ampliar a concepção da Contabilidade (Hopwood, 1985; Napier, 2006). No caso concreto, os actores são a academia e o ensino, naquilo que a literatura contabilística denomina de investigação interpretativa em Contabilidade (Hopper

e Powell, 1985; Chua, 1986; Previts *et al.*, 1990a) ou de Nova História da Contabilidade (NHC) (Miller *et al.*, 1991).

Ainda no contexto nacional, estudos levados a cabo por Pereira (2001) e Santos (2003, 2006), o primeiro conferindo primazia aos aspectos narrativos, puramente descritivos, e o último, sublinhando a ligação da Academia Real da Marinha e do Comércio do Porto à actual Universidade do Porto, considerando aquela como um embrião desta, abordaram a problemática do curso de Comércio sob uma perspectiva puramente histórica, desligada da análise em torno do aprofundamento das características do Curso de Comércio, a que não será certamente alheia a formação dos autores em causa em estudos clássicos.

Também Ribeiro (1872), Machado (1878), Lopes (1915), Costa (1926), Azevedo (1982) e Silva (2003), se referiram à criação da Academia Real da Marinha e do Comércio do Porto. Todavia, a sua perspectiva institucional, muitas das vezes sustentada em efemérides relacionadas com a Universidade do Porto, apoiou-se mais em linhas de argumentação diacrónica e menos em redor da discussão de aspectos contabilísticos.

Sob outro prisma, no plano internacional, trabalhos elaborados para dar a conhecer as primeiras escolas de Contabilidade em Itália, Estados Unidos, França e Espanha foram conduzidos respectivamente por:

| Antoni (1987), apresentando uma evolução das *scuole d'ábaco*, em Pisa, no século XIII;

| Previts e Merino (1979), aludindo a métodos de aprendizagem do século XVIII e ao nascimento das *writing schools*;

| Maffre (1986), sobre as escolas superiores de comércio francesas;

| Fernández Aguado (1997a, 1997b), autor que realiza uma análise dos antecedentes mercantis em Espanha, para se centrar no caso da Escola de Comércio de Madrid (1828); García-Fuentes (1984), sobre a escola de Comércio da Coruña, no século XIX; e, finalmente, ainda em Espanha, Arquero Montaña e Donoso Anes (2005), a propósito da génese do ensino oficial de Contabilidade, em 1799, na Escola de Comércio de Cádiz, muito embora tenham existido problemas no estabelecimento desta academia, pelo que a primeira escola pública comercial iniciou a sua actividade em Espanha apenas no ano de 1819 (Arquero Montaña e Donoso Anes, 2005; Rodrigues *et al.*, 2007).

Creemos que existe uma área de conhecimento não suficientemente esclarecida pela literatura contabilística – o século XIX português – e nele, os estabelecimentos de ensino comercial e contabilístico da cidade do Porto. De facto, são raros os estudos em Portugal sobre os estudos de comércio afora aqueles que se filiam na Aula da capital, estabelecida em 1759. Rodrigues *et al.* (2007),

num importante artigo com o objectivo (secundário) de esboçar uma tentativa de cronologia da criação de escolas comerciais europeias, públicas e privadas, situam-na como a primeira academia pública especializada no ensino do comércio, à qual se seguiu a *Imperial Realakademie*, em Viena, em 1770.

No estabelecimento da referida cronologia, que todavia referem não ser conclusiva e exaustiva, Rodrigues *et al.* (2007) parecem sustentar que até ao início do século XIX, concretamente até 1803, não foi fundada mais nenhuma escola pública mercantil na Europa. Por conseguinte, pode levantar-se um interessante tópico de reflexão sobre se não terá sido a Aula de Comércio do Porto o terceiro estabelecimento público comercial criado em toda a Europa, ganhando deste modo a presente investigação uma relevância adicional que se julga pertinente em sede de futuros trabalhos de investigação em história da Contabilidade em Portugal.

Identificada acima a lacuna relacionada com a ausência de estudos sobre o século XIX português e sobre o ensino comercial e contabilístico fora da capital, a arena na qual o estudo se irá mover no território vasto da História da Contabilidade respeita ao particular campo da História Institucional (*American Accounting Association*, 1970; Previts *et al.*, 1990b; Carnegie e Napier, 1996), na medida em que os “estudos deste género têm por suporte uma análise da contextualização social, política e económica da instituição em causa” (Previts *et al.*, 1990b: 139). Neste âmbito, Stewart (1992: p. 57) reconhece que os “contextos social e político da Contabilidade chegam a ser tão importantes como os conteúdos técnicos e económicos”. A instituição que aqui identificamos é uma organização (Gomes e Rodrigues, 2009), no caso concreto, a Aula de Comércio da Academia Real da Marinha e Comércio da cidade do Porto.

Considerando o exposto, e em face da importância atribuída às instituições e à consideração de que, por conseguinte, não podemos dissociar o estudo da Contabilidade do das instituições (Major e Ribeiro, 2009), o presente trabalho de investigação enquadra-se teoricamente no âmbito da Teoria Institucional, particularmente no domínio da Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS). “A teoria institucional [...] tem sido a corrente principal no âmbito da investigação interpretativa” (Vieira, 2009: p. 21), sendo necessária a compreensão do contexto institucional, pelo que não pode o mesmo ser negligenciado (Major e Ribeiro, 2009).

Na NIS a compreensão das instituições assume-se como um factor fundamental no estudo da Contabilidade. Nela, a abordagem principal dos seus seguidores consiste na valorização de estudos que procuram explicar processos de mudança em resultado de pressões do meio institucional. A teoria parte também da constatação de que em determinados aspectos as organizações são similares (Vieira, 2009). Outro dos pilares da NIS é o de que as estruturas organizacionais são o resultado de pressões organizadas pelo meio envolvente institucional em que desenvolvem a sua actividade (Major e Ribeiro, 2009).

Como corolário, a teoria subjacente a esta investigação é a Teoria Institucional, mais propriamente a corrente que dentro dela é conhecida por *New Institutional Sociology*. Acredita-se que as organizações são criadas à semelhança do seu meio envolvente e que são impelidas a adoptarem estruturas e práticas similares, igualizando as práticas entre si - conceito de isomorfismo institucional, dado por DiMaggio e Powell (1983).

Em linha com o que acabamos de dizer, justifica-se assim o alinhamento de umas quantas reflexões preliminares acopladas à temática do ensino comercial, no sentido de, a seu tempo, tornarmos perceptível a envolvente institucional, económica e social de uma *inovação* que levou à oficialização do ensino público de Contabilidade na cidade do Porto, em cujo programa de estudos se incluía a escrituração comercial por partidas dobradas. Em consequência, o escopo fundamental será, efectivamente, na fase inicial do trabalho, fazer eco das palavras de Serrão (1981: p. 21):

a inovação, como tal, só adquire pleno sentido desde que seja inscrita na totalidade das rotinas a que temporalmente se opõe. Por isso, [revela-se] necessário o estudo de alguns problemas prévios, sem o que corremos, com leviandade, o risco da prática do anacronismo, pecado mortal do historiador.

4. Antecedentes do Ensino Comercial Oficial no Porto: o Ensino na Aula de Comércio Lisboaeta

Eis-nos, pois, chegados ao período *jozefino-pombalino*, no qual as reformas com epicentro em Pombal, no reinado de D. José (1750-1777), justamente cognominado *O Reformador*, constituem o ponto de partida mais indicado para o estudo. Neste plano, de entre as actuações programadas e estratégicas atinentes à inversão da crítica situação global em que o país se instalara, pelo menos uma reveste-se de particular sensibilidade no contexto da Contabilidade, na medida em que, desde a fundação da Aula do Comércio, não mais o país deixou de se interessar pelo estudo da disciplina que aqui nos preenche.

Antes de 1759, o ensino privado comercial era insuficiente em Portugal (Rodrigues *et al.*, 2007). A transmissão de conhecimentos era dada pela prática nos escritórios das casas comerciais da família e de amigos, baseando-se em ensinamentos orais e individuais materializados directamente nos próprios livros de contabilidade das casas. Em conjugação, dois factores técnicos amplificavam a situação de dependência nacional face ao exterior, contribuindo para a desnacionalização progressiva da economia nacional: (i) o número elevado de comerciantes de outras nacionalidades que vinham estabelecer-se em Portugal, especialmente britânicos e (ii) a circunstância de serem estrangeiros os Guarda-Livros que exerciam a sua actividade nas grandes casas comerciais de Lisboa.

Efectivamente, como nos dizem Rodrigues *et al.* (2004a), o universo de profissionais da Contabilidade (Guarda-Livros) era em Portugal diminuto, sendo na sua grande maioria composto por estrangeiros. Assim, a realidade era a de que, na altura, a escrituração comercial por partidas dobradas configurava um método de registo praticamente desconhecido dos comerciantes lusos (Ratton, 1813; Lopes, 1915). Na mesma linha de argumentação, constituía o comércio um dos mais débeis sectores da nossa economia, havendo comerciantes que “para terem pessoa que lhes escrevesse uma carta legível e lançasse uma conta que não excedesse as quatro espécies da aritmética, mandavam vir um moço de Viana ou de Guimarães” (Azevedo, 1929: p. 445).

Ora, estes simples exemplos justificam a conveniência e o interesse de um país em encontrar quadros suficientemente qualificados para as necessidades da época, especialmente aqueles que se relacionavam com o ofício de Guarda-Livros, estando assim na forja a criação de uma *Aula* que contribuísse para a prossecução deste fim.

Consequentemente, Pombal, por intermédio da Junta de Comércio de Lisboa, organismo do reino coordenador das actividades económicas e industriais, faz promulgar os estatutos da Aula de Comércio de Lisboa, em 19 de Maio de 1759, data que convoca em Portugal o marco histórico identificador do início do ensino oficial da Contabilidade.

Uma incursão telegráfica pelos estatutos da Aula de Comércio de Lisboa, instituição mandada erigir pelo capítulo XVI dos estatutos da Junta de Comércio (Portugal, 1756), permite o esclarecimento de que o *numerus clausus* fora fixado em vinte assistentes numerários (Portugal, 1759), consentindo-se, no entanto, um regime excepcionado, ou seja, era possível a admissão de supranumerários, contanto que não excedessem trinta, “*porque não póde abranger a mais de fincoenta Dificipulos o cuidado de hum fó Meftre, ou Lente*”. Era de três anos o curso da Aula do Comércio, “*que he o tempo neceffario para fe dictarem, conhecerem, e praticarem os principaes objectos dos Eftudos defta mefma Efcola*”.

Sob outro plano, eram dois os grandes grupos de disciplinas que se ministravam na Aula de Comércio, a saber: (1) a Aritmética e suas aplicações (pesos, medidas, câmbios, seguros, fretamentos, comissões); e (2) a Escrituração Comercial (Contabilidade) pelo método das partidas dobradas. Por conseguinte, sucede que pelos menos duas áreas de conhecimento não foram abordadas pelos praticantes da *Aula*, o que, em interpretação crítica do ocorrido, pode à época ter constituído uma desvantagem para o ensino que ali era professado. Falamos da Geografia Comercial e das Línguas Vivas, em especial o Francês e o Inglês, disciplinas cuja ausência nos merecerá a seu tempo alguns comentários.

Numa vertente mais prática, o dia primeiro do mês de Setembro do ano de 1759 registou o início do curso inaugural da Aula de Comércio de Lisboa, três anos depois da fundação da nova Junta de Comércio, organismo seu tutelar e patrocinador. Embora o curso começasse por ter a duração de um triénio, os primeiros cursos excederam em alguns meses os três anos que lhe competiam.

Estima-se que em 26 de Janeiro de 1793, tenha o curso sido dividido em dois anos, 1.º ano e 2.º ano, repartidos de forma independente (Rodrigues *et al.*, 2003), reforma que mereceu de Campos (1859: p. 4) críticas e agravos, na medida em que, como justifica, “*dando-se mais desenvolvimento á parte mathematica, não nos parece que ganhasse muito a instrucção especial dos alumnos*”.

O quadro 2 mostra-nos alguns indicadores dos cursos ministrados na Aula de Comércio de Lisboa no século XVIII:

Quadro 2 | Os onze cursos da Aula de Comércio de Lisboa no século XVIII

Curso	Ano de início	N.º de alunos matriculados	N.º de cartas de aprovação
1.º	1759	61	30
2.º	1763	109	52
3.º	1767	288	161
4.º	1771	não disponível	207
5.º	1776	307	87
6.º	1783	193	80
7.º	1787	215	152
8.º	1790	188	não disponível
9.º	1792	174	não disponível
10.º	1794	154	96
11.º	1798	225	não disponível
	Total	1914	865

Fontes: Cardoso (1984: p. 89) e Santana (1985: p. 28)

Em face das estatísticas evidenciadas, não estranha que, em 1767, de acordo com Cardoso (1984), se tenha feito sentir a necessidade óbvia de desdobrar o ensino das matérias curriculares, pelo que foi, nesse ano, nomeado um substituto do lente, cuja função (como *Decurião*) consistia em repetir de tarde as prelecções ministradas pelo professor pela manhã. Ainda na temática do magistério na escola que aqui se investiga, apuram-se no quadro 3 os seguintes sete nomes para professores (proprietários) da Aula de Comércio de Lisboa:

Quadro 3 | Os sete lentes da Aula de Comércio de Lisboa (1759-1844)

7 Professores da Aula de Comércio de Lisboa - Lentes de Contabilidade						
Docência de Contabilidade	Nome	Período de Vida	Aulista?	Lente Substituto	Lente Proprietário	Observações
1.º Lente (Proprietário)	João Henrique de Sousa	1720-1781	não aplicável	não aplicável	Sim. De 1759 a 1762	Tesoureiro-Mor do Erário Régio
2.º Lente (Proprietário)	Alberto Jaquéri de Sales	1731-1791	não aplicável	Não	Sim. De 1762 a 1784	Director da Real Fábrica das Sedas
3.º Lente (Proprietário)	José Honório Guerner	1731?-1806	Sim. 3.º Curso	não disponível	Sim. 1784	Nomeado em 1803 para primeiro lente da recém-criada Aula de Comércio do Porto
4.º Lente (Proprietário)	José Luís Silva	? - 1808	Sim. 4.º curso	Sim. 1790	Sim. 1793	Lente do 2.º ano (Escrituração comercial, Seguros, Câmbios, Letras e Prática)
5.º Lente (Proprietário)	Ascenso Morato Roma	1766-1844?	Sim. 7.º curso	Sim. 1807	Sim. 1808	Lente do 2.º ano (Escrituração comercial, Seguros, Câmbios, Letras e Prática)
6.º Lente (Proprietário)	Zacarias Silva Franco	1771-1844	não disponível	Sim. 1808	Sim. 1834	Lente do 2.º ano (Escrituração comercial, Seguros, Câmbios, Letras e Prática)
7.º Lente (Proprietário)	António Osório e Brito	1804?-1871	não disponível	Sim. 1835	Sim. 1844	Lente do 2.º ano. Depois de 1844, exerce a docência na Escola de Comércio

Fonte: Elaboração Própria

Além dos sete professores efectivos, todos eles homens, destacamos, no quadro 4, como substitutos de Contabilidade (que não chegaram a proprietários, contudo), os lentes abaixo relacionados:

Quadro 4 | Professores (substitutos) de Contabilidade da Aula de Comércio de Lisboa (1759-1844)

Professores Substitutos da Aula de Comércio de Lisboa - Lentes de Contabilidade					
Docência de Contabilidade	Nome	Período de Vida	Aulista?	Lente Substituto	Observações
Substituto	Inácio da Silva e Matos	1740-1781	Sim. 2.º Curso	Sim. 1767	Como aluno, chegou a Decurião
Substituto	Luís José Foucault	1742?- ?	Sim. 3.º Curso	Sim. 1770	Saída para a contadoria (como escrivão) da Fazenda da Universidade de Coimbra em 1772
Substituto	António José Pereira	não identificável	Sim. 4.º curso	Sim. 1785	Como aluno, chegou a Decurião

Fonte: Elaboração própria

Vale a pena dizer que houve dois lentes da Aula de Comércio que não leccionaram Contabilidade, mas sim o 1.º ano do curso, a partir de 1793: Ricardo Fróis (aluno do 6.º curso da Aula de Comércio, mas docente proprietário do 1.º ano - Álgebra, Aritmética e Geometria) e Manuel Garcia Murinello (lente do 1.º ano - Álgebra, Aritmética e Geometria - a partir de 1837).

Enunciadas questões descritivas sobre os professores da academia lisbonense, continua-se, apurando, tanto quanto possível, notícias sobre as metodologias de ensino que aos estudantes eram professadas pelos lentes da escola. Uma orientação neste sentido é-nos dada por Rodrigues *et al.* (2004b). Assim, embora a avaliação fosse formalizada através de exames, beneficiavam os alunos de avaliação contínua ao longo do ano através de chamadas orais aos Sábados, chamadas *Exercícios Sabatinais*, pelo menos a partir de 1793 (Rodrigues *et al.*, 2004b). Os autores descrevem estes exercícios com detalhe: o lente sorteava aleatoriamente na véspera, ou mesmo no próprio dia, seis discípulos - três arguentes e três defendentes - que dialecticamente explicavam as matérias leccionadas durante a semana. Cabia ao lente presidir a esta discussão e esclarecer qualquer dúvida que surgisse.

Para além das *Sabatinais*, nos primeiros quatro cursos existiram as *Decúrias*. O professor nomeava alguns discípulos (*Decuriões*), de entre os mais aplicados e capazes, para ensinar e explicar de tarde aos seus colegas as lições tratadas nas aulas propriamente ditas, realizadas de manhã. Esta iniciativa tinha por objetivo não só melhorar a compreensão das matérias, como também apoiar a sua memorização. Neste âmbito, julga-se válida a conclusão parcelar de que estas diligências que aqui se evocam e descrevem - as *Sabatinais* e as *Decúrias* - foram reveladoras do esforço de adaptação do organismo responsável pelo funcionamento da *Aula*, perante a circunstância de um maior fluxo de inscrições.

Neste quadro de “assoerbada procura” (Rodrigues e Craig, 2005: p. 31), dúvidas não existem quanto à rigidez e disciplina que a Junta de Comércio quis imprimir a todos os aspectos da *Aula*, como se infere da leitura do ponto I das ‘*Determinações Particulares para o Governo Económico da Aula do Comércio, ordenadas pela Junta, para conservação e boa disciplina da mesma Aula*’, de 27 de Julho de 1767: “*Observar-se-há o maior decoro, e silêncio em todo o tempo da aula, e nenhum dos Discípulos della poderá mudar-se do banco, ou assento que lhe fôr assignado, sem expressa licença do Lente*” (Martins, 1960: p. 15).

A preocupação com questões de ordem regulamentar ficou a dever-se, na visão de Cardoso (1984), não apenas à crescente frequência absoluta de alunos, mas também à grande heterogeneidade etária da população escolar. O autor refere, por exemplo, ter-se inscrito no 6.º curso um aluno com quarenta e quatro anos e no 11.º um com apenas seis anos de idade (Cardoso, 1984).

Com uma meritória existência autónoma de oitenta e cinco anos (1759-1844), a *Aula*, encontrada decadente em sede de reorganização do ensino liceal le-

vada a efeito em 1844 pelo decreto orgânico da instrução pública de 20 de Setembro (Portugal, 1844), de iniciativa de Costa Cabral, foi rebaixada ao nível de ensino secundário.

Entretanto, à entrada do século XIX, exceptuando a cidade de Lisboa, no resto do país, *maxime* na sua segunda cidade e províncias adjacentes, em matéria de ensino contabilístico, nenhum instituto havia que pudesse aproveitar a quem pretendesse enveredar pelas ciências comerciais. Com efeito, nas palavras de Lopes (1915: p. 17), “*a notável reforma de estudos levada a cabo pelo grande Marquês de Pombal no século XVIII não beneficiou de maneira sensível a cidade do Porto*”. A próxima etapa do estudo ambiciona ilustrar a afirmação precedente.

5. A Formação da Academia Real da Marinha e do Comércio da Cidade do Porto (1803-1837)

As histórias técnicas da nossa especialidade não podem analisar-se de forma independente do seu contexto institucional, social e económico (Hopwood, 1985, 1987). Por esta razão, em ordem ao discernimento e compreensão do objecto de estudo torna-se relevante uma abordagem histórica com recurso a um enquadramento que permita a constatação de que as iniciativas pombalinas (e as que lhes seguiram), no campo da instrução pública, foram privando de estudos maiores⁴ (e superiores) a cidade do Porto e o norte de Portugal, em detrimento das academias de Lisboa e dos estudos universitários em Coimbra.

Ademais, estava a segunda cidade do reino desprovida de agentes num sector económico (o comercial) que se queria modernizado para responder às necessidades educativas de uma burguesia capitalista portuense com interesses no tráfico mercantil com Inglaterra (Costa, 1926).

Por conseguinte, a presente secção versará sobre a estudo de três variáveis contextuais (institucional, económica e social – estas duas últimas analisadas de forma agregada) que em conjunto contribuíram para a formação da Academia Real da Marinha e do Comércio do Porto e, em consequência, para a criação do Curso de Comércio.

5.1 Academias de estudos maiores no final do século XVIII

Conquanto o governo do príncipe regente D. João só se inicie em 1799, havia sete anos que, por doença mental de D. Maria I, sua mãe, os destinos da nação a si estavam entregues.

⁴ Ao longo da exposição iremos usar a dicotomia estudos maiores *versus* estudos menores, para nos mantermos fiéis às designações oficiais de final do século XVIII/início do século XIX. Os estudos menores ensinavam simplesmente a ler, a escrever e a contar.

No que concerne a estudos maiores, para usar a terminologia da época, em 1801, terceiro ano da regência *de jure* do príncipe, futuro D. João VI, rei de Portugal (1816-1826), funcionavam na capital, além da Aula de Comércio de Lisboa, da qual demos substancial notícia, os estabelecimentos de ensino infra expostos no quadro 5:

Quadro 5 | Academias de estudos maiores (de iniciativa pública) existentes em Lisboa em 1801

Nome da Instituição	Ano de Fundação	Tipo de Ensino	Local de Funcionamento	Principal Destino dos Formados
Colégio dos Nobres	1761 (inauguração em 1766)	Literário e Científico (3 anos)	Lisboa	Formação e educação de jovens aristocratas filhos da nobreza portuguesa
Academia Real da Marinha	1779	Matemático e de navegação (3 anos)	Lisboa	Oficiais e pilotos da Marinha
Real Casa Pia de Lisboa	1780	Centro de Formação Profissional (Oficinas)	Lisboa (diversos colégios)	Sapateiros, tecelões, carpinteiros, ferreiros, funileiros
Aula Régia de Desenho e Figura	1781	Desenho e Arquitectura Civil (5 anos)	Lisboa	Profissionais ligados à Arquitectura Civil
Academia Real de Fortificação, Artilharia e Desenho	1790	Militar (4 anos)	Lisboa	Oficiais do exército, oficiais engenheiros, oficiais de infantaria e de cavalaria
Academia dos Guardas-Marinhas	1796 (data da aprovação dos estatutos)	Matemático e de navegação (3 anos)	Lisboa	Oficiais e pilotos da Marinha
Escola de Engenheiros Construtores Navais	1796	Matemático e Naval	Lisboa (Arsenal da Marinha)	Engenheiros e mandadores, contramestres e mestres da Ribeira
Aula de Diplomática (Estudos Paleográficos)	1801	Literário (um ano de estudos)	Lisboa (adstrita ao Arquivo da Torre do Tombo, em Lisboa, mas integrada na Universidade de Coimbra)	Paleografia, Investigação Histórica
Cadeira de Física e Química	1801	Científico experimental (um ano de estudos)	Lisboa - Casa da Moeda	Preparatórios para a Faculdade de Filosofia da Universidade de Coimbra

Fonte: Elaboração própria

Existindo em 1801 em Portugal apenas uma Universidade, a de Coimbra, refundada em 1772 por Pombal e agora *departamentalizada* nas Faculdades de Medicina, Teologia, Cânones, Leis, Matemática e Filosofia, assume este preâmbulo o *desideratum* de evidenciar que a cidade do Porto, em matéria de instrução de estudos maiores, encontrava-se praticamente esquecida pelo poder político.

5.2 Contexto económico e social

Sob o plano económico e social, existia no Porto uma companhia privilegiada pombalina, denominada Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, fundada em 1756 com o objectivo de monopolizar o comércio dos vinhos, aguardentes e vinagres das províncias nortenhas. Decerto que a Companhia dos Vinhos do Porto, como era costumeiro designá-la, sentindo “a falta de técnicos competentes de contabilidade para as oficinas da sua contadoria e escritórios” (Silva, 2003: p. 11), diligenciasse no sentido de ser no Porto aquilo que a Junta de Comércio viera a ser em Lisboa, ou seja, patrona do ensino comercial público e benemérita da instrução contabilística oficial.

A este propósito, confira-se destaque à observação de Lopes (1915) para que se perceba que, tal como na capital havia antes da implementação da Aula de Comércio extremas contrariedades em encontrar Guarda-Livros convenientemente habilitados na instrução das partidas dobradas, também a cidade do Porto experimentava sérias dificuldades no seu recrutamento. No dizer do autor “quando [em 1756] se instituiu a Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro era tão raro entre nós quem soubesse partidas dobradas que a mesma Companhia se viu obrigada a mandar vir de Itália um Guarda-Livros” (Lopes, 1915: pp. 39-40).

Neste aspecto, obtém-se quase que por decalque uma situação económica e social similar à evidenciada no período pré-Aula de Comércio de Lisboa, porquanto a necessidade de Guarda-Livros qualificados filiou-se no surgimento, nessa época, de companhias privilegiadas inseridas no âmbito das medidas pombalinas de fomento económico e industrial (por exemplo: em 1753 a Companhia da Ásia; em 1755 a Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão; em 1756 a Companhia da Pesca da Baleia; e em 1759 a Companhia Geral de Pernambuco e Paraíba).

Nesta linha de raciocínio, de acordo com Rodrigues *et al.* (2004a: p. 37), “era francês o primeiro contabilista da Companhia do Grão-Pará e Maranhão (1755), que mais tarde preparou os portugueses que o vieram a substituir”. Ratton (1813: p. 239) esclarece que o seu nome era *Darnaud* e confirma-nos que “ensinou os nacionaes, que lhe succederaõ por seu falecimento”. Antes, em 1745, o Guarda-Livros da Real Fábrica das Sedas era também um estrangeiro, italiano, de Veneza, de seu nome *Nicolao*

Júlio Cortinovis (Carvalho *et al.*, 2007). Também Oliveira (2009) reforça esta ideia de que no Portugal de Setecentos poucos eram os nacionais que dominavam o método das partidas dobradas, sendo por isso vulgar o aparecimento de Guarda-Livros estrangeiros. A autora esclarece que, por exemplo, o primeiro Guarda-Livros da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, no ano de 1757, foi João Frederico de Hecquenbergh, presumivelmente de família alemã e “enviado, pelo Marquês de Pombal, para a Companhia Geral do Grão-Pará e Maranhão, para ter formação com o Guarda-Livros da mesma, o francês *Darnaud*” (Oliveira, 2009: p. 364).

Por estes exemplos se constata que, nos planos económico e social, ambos ligados ao ofício de técnico de Contabilidade por partidas dobradas para o exercício de funções em companhias comerciais para as quais o método de registo contabilístico era considerado apropriado (Lemarchand, 1994; Boyns *et al.*, 1997), permanecia a cidade do Porto em evidente atraso quando comparada à capital do país, possuidora de uma escola mercantil desde 1759 na qual se podiam instruir em comércio os Guarda-Livros das grandes sociedades de Lisboa.

Estavam assim reunidas as condições para que um determinado agente concreto adoptasse um papel de grande protagonismo no sentido de inflectir a situação acima exposta. As linhas que se seguem procuram, no essencial, responder ao repto que agora lançamos.

6. Discussão

A secção que aqui nos ocupa assume como propósito o de compulsar notícias sobre a academia portuense na qual o ensino da Contabilidade constituiu uma preocupação crucial desde a sua fundação. Na esteira de Yin (2003), começar-se-á por dedicar atenção à satisfação das perguntas de ‘como’ e ‘porquê’ surgiu a Aula de Comércio do Porto, para de seguida, pela análise do material empírico recolhido, os alvarás régios de 9 de Fevereiro de 1803 (criação das aulas de Comércio, de Matemática, de Língua Francesa e de Língua Inglesa, na cidade do Porto) e de 29 de Julho de 1803 (promulgação dos estatutos da Academia Real da Marinha e Comércio da cidade do Porto), peças fulcrais da investigação, realizar-se uma avaliação qualitativa do programa de estudos da Aula de Comércio da cidade do Porto, cotejando-o, na medida do possível, com o professado na correlativa *Aula* lisboeta, em período homólogo.

6.1 Como aconteceu? A pressão exercida pela Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (1785)

Em ordem à satisfação desta interrogação, cumpre-nos salientar que fora a cidade do Porto dotada em 1762 de uma Aula de Náutica, fruto do es-

tabelecimento, com licença régia, de duas embarcações de guerra, para “cobrirem aquella costa e protegerem o commercio contra os insultos que frequentemente recebiam” (Ribeiro, 1871: p. 295). Assente a Aula Pública de Náutica no Colégio de Nossa Senhora da Graça (ou Seminário dos Meninos Órfãos), por decreto de D. José de 30 de Julho de 1762, adoptou este instituto “o fim especial de formar graduados da marinha, tenentes do mar e guardas-marinhas para guarnecerem as fragatas que então defendiam a barra do Douro dos assaltos dos piratas, protegendo o comércio da região duriense” (Azevedo, 1982: p. 7).

Em 1779, a Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, assimilando que a Aula de Náutica “não conseguia [...] suprir as necessidades duma cidade onde o progresso da agricultura, indústria, comércio e navegação aumentava” (Montenegro, 2001: p. 201), dirige uma representação a D. Maria I, solicitando a criação de uma Aula Pública de Debuxo e Desenho (desenho naval, fundamentalmente), pretensão deferida pela monarca, por decreto de 27 de Novembro de 1779.

Ainda que possamos concordar com Machado (1878: p. 5), quando escreve que “começaram então a correr melhor os tempos para a instrução pública na cidade do Porto”, na medida em que o estabelecimento das duas aulas públicas se podia revelar de grande utilidade aos marinheiros, aos artistas e aos oficiais, cremos, no entanto, que seriam muito reduzidas as vantagens que as mesmas ao comércio directamente podiam oferecer. Por conseguinte, se as aspirações da segunda cidade do país, em sede de ensino técnico naval e de desenho, foram concretizadas por intermédio da fixação das aulas públicas de Náutica e de Debuxo e Desenho, mantidas à custa da cidade, já no que respeita ao ensino mercantil, continuava o Porto esquecido “*pelos poderes públicos, apesar das sucessivas representações das forças vivas portuenses, que de longe vinham reclamando uma Aula de Comércio à semelhança da de Lisboa, ficando as despesas a seu cargo*” (Costa, 1926: p. 87).

Como corolário, no início do século XIX, dispunha assim a cidade do Porto de apenas dois estabelecimentos de ensino técnico, nenhum deles comercial, quando “em Lisboa, já existiam muitas academias nas quais a mocidade podia adquirir conhecimentos de todas as ciências” (Magaalhães, 1945: p. 13).

O sentimento generalizado de que as reformas no ensino feitas nessa época não favoreceram de forma muito significativa a cidade do Porto (Lopes, 1915; Costa, 1925, 1926), aliado à manifesta decadência das duas aulas criadas que nunca alcançaram considerável dimensão (Santos, 2003), levaram a Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro a encabeçar uma representação à rainha D. Maria I, em 19 de Junho de 1785, a qual rogava a fundação de mais duas aulas públicas, Comércio e Matemática.

A Aula de Comércio do Porto ajudaria a instruir a mocidade portuense e a das províncias adjacentes que ao comércio se dedicavam, naquela que era considerada já em termos oficiais a segunda cidade do reino em termos de actividade mercantil.

Todavia, em Portugal, os últimos anos do século XVIII foram de profundo e incompreensível silêncio por parte dos poderes radicados em Lisboa.

Em todo o caso, só dezoito anos depois, em 1803, foi conseguido o desejado fim de dotar a cidade do Porto de um estabelecimento de ensino marítimo e comercial. No entanto, pode parcelarmente concluir-se que o factor institucional que deve ser considerado na explicação da mudança organizacional, nomeadamente a que respeita à Contabilidade, filia-se na acção de um grupo de interesse – a Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro – cuja pressão externa exercida conduziu à decisão de imitar uma determinada prática bem sucedida noutras organizações. Neste exacto sentido, o factor externo que induziu ao processo de mudança, que por si só, representa uma instituição (DiMaggio e Powell, 1991), foi a pressão exercida pela Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro.

Especificamente, assumiu-se como de grande relevo o determinante papel levado a cabo pela Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro como agente concreto de pressão que acaba(rá) por provocar uma mudança organizacional. Este processo é descrito pela literatura como “isomorfismo”, pois a organização do Porto seria forçada a adoptar sistemas e estruturas similares, fazendo equivaler as práticas organizacionais a um outro organismo (DiMaggio e Powell, 1983, 1991). Quando este processo vem consubstanciado na cópia de modelos de acção de organizações bem consideradas pelo seu êxito, denomina-se por isomorfismo mimético (DiMaggio e Powell, 1983, 1991). Disto mesmo constituirá exemplo a remissão directa para os estatutos da Aula de Comércio de Lisboa daquilo que no Porto respeitava às admissões, à forma de exames e à divisão das matérias, pelo que, por exemplo, as matérias básicas do 2.º ano (*Princípios e doutrinas dos contratos de seguros, Câmbios, Contratos de Fretamentos, Contratos de Compra e Venda, Comissões, Escrituração Comercial por Partidas Dobradas*) eram aquelas que constavam dos estatutos da Aula de Comércio de Lisboa, por via da remissão directa do capítulo XLII dos estatutos da Academia Real da Marinha e Comércio do Porto, que literal e objectivamente nada dispunham sobre isso (para além da citada remissão).

Parece assim ganhar bases de maior forte sustentação a noção de que a Aula de Comércio legitimou a sua criação por força da adopção de estruturas similares de outra organização já existente (processo de isomorfismo institucional), imitando um modelo de acção socialmente aceite como bem sucedido, “percepionado como conduzindo ao sucesso” (isomorfismo mimético) (Major e Ribeiro, 2009: p. 47). Adicionalmente, concorre para a sustentação deste argumento a constatação de que também o Governo de então considerava a

experiência de Lisboa bem sucedida, porquanto nomeou em 1803 para primeiro lente da Aula de Comércio do Porto, José Honório Guerner, que deixara a Aula de Lisboa havia uma década, tendo aí praticado a docência durante nove anos (1784-1793).

E, em conclusão, na justa medida em que um dos princípios subjacentes à Teoria Institucional (Nova Sociologia Institucional) é o “de que as estruturas organizacionais são resultado de pressões exercidas pelo meio envolvente institucional em que operam” (Major e Ribeiro, 2009: p. 45), reconhece-se como válida a assumpção de que a Teoria Institucional (mais concretamente a *New Institutional Sociology* e nesta, o conceito de isomorfismo institucional mimético) pode usar-se para descrever o fenómeno organizacional de mudança ocorrida com o advento da *Escola do Porto*.

6.2 Por que aconteceu? Argumentos económicos, geográficos e políticos

Em traços largos, da petição de 1785 dirigida ao Governo, demandando a criação da dita Aula de Comércio, de utilidade pública, extraem-se os seguintes quatro principais argumentos económicos que permitem compreender os motivos da criação da nova academia:

- (1) a cidade do Porto dispunha do mais considerável comércio, depois daquele que se empreendia na capital;
- (2) não podiam os jovens portuenses (e das províncias adjacentes) com génio para o comércio adquirir conhecimentos elementares para poderem exercer com vantagem para o Estado a sua profissão, pois não se achava na cidade estabelecida Aula de Comércio alguma;
- (3) muitas obras de comércio (mas também de matemática, de navegação, de fábricas), encontrando-se escritas nas línguas francesa e inglesa, careciam de competente interpretação, por falta de instrução pública na cidade de línguas vivas;
- (4) o estabelecimento de aulas públicas de francês e de inglês podia auxiliar significativamente os comerciantes para melhor exercitarem o seu ofício, nomeadamente em questões relacionadas com correspondência comercial, uma vez que a maioria do comércio marítimo da cidade do Porto (exceptuando o movimento com os portos do Brasil) se fazia com os povos da Europa do norte.

No espectro social de uma cidade que ascendia aos 50.000 habitantes em 1785 (Santos, 1979), o sector de actividade nela predominante era o comércio, conforme atestam os dados do quadro 6:

Quadro 6 | Número de comerciantes nas sete freguesias da cidade do Porto no ano de 1785

Freguesias	Zona da cidade do Porto	Actividade mercantil (número de comerciantes)	Ofício dominante
S. Nicolau	Dentro do perímetro amuralhado	125	Comerciante
Vitória	Dentro do perímetro amuralhado	66	Comerciante
Sé	Dentro do perímetro amuralhado	97	Sapateiro
Santo Ildefonso	Fora das muralhas	67	Alfaiate
Cedofeita e anexas (Miragaia e Massarelos)	Fora das muralhas	46	Marinheiro
		Total = 401	

Fonte: Adaptado de Santos (1979: pp. 16-24)

Pode pois concluir-se que são necessidades económicas da burguesia comercial portuense aquelas que estão na génese da pretensão evidenciada em 1785, já que com 401 negociantes no total se afirmava claramente a presença significativa desta classe, especialmente no núcleo da cidade do Porto.

Por outro lado, em relação a Lisboa, e a outras cidades com portos e praças internacionais, naquilo que diz respeito ao número de comerciantes, parece a cidade do Porto estar bem situada em termos relativos. Com efeito, por exemplo, Pedreira (1992: p. 417) afirma que “quanto aos homens de negócio [em Lisboa], as listas elaboradas pela Junta de Comércio indicam entre 275 e 320 nomes, nos anos de 1760”. Refere-nos o mesmo autor que a cidade apresentava perto de 200.000 habitantes, nessa década. Números oficiais de negociantes de cidades europeias (trazendo-se aqui de novo à colação Lisboa, por se tratar de um momento diferente) são-nos encaminhados por Pedreira (1992) no quadro 7:

Quadro 7 | Número de negociantes em cidades europeias

Cidade	Negociantes	Ano
Madrid	351	1797
Cádiz	423	1771
Dublin	434	1770
Bordéus	452	1777
Lisboa	484	1772
Marselha	642	1783
Manchester	1230	1772
Liverpool	2300	1770
Londres	6900	1772

Fonte: Pedreira (1992: p.419)

A conclusão magna é a de que, em termos de ordem de grandeza, o corpo dos homens de negócio constitui na cidade do Porto um conjunto relativamente mais numeroso, embora com expressão numérica menor. Registe-se que a comparação terá de ser cautelosa, necessariamente, por estarmos em presença de indicadores respeitantes a anos diferentes - Lisboa, ano de 1772 e Porto, ano de 1785.

Em complemento, se nos mantivermos em 1785, não podemos deixar de ter em consideração os elevados incómodos e grandes despesas que os pais haveriam de suportar se colocassem os seus filhos a estudar Comércio e Contabilidade em Lisboa, pois nem sequer havia uma estrada que ligasse as duas cidades em termos viários. Por terra, não foi senão em 1791, que se projectou uma estrada entre Lisboa e o Porto, com “*bons auspícios de execução n’um futuro proximo*” (Ribeiro, 1926: p. 136). Pacheco (2001: p. 83) informa que “a estrada entre Lisboa e Coimbra, por exemplo, só viria a ficar pronta em 1798”. E Rómulo de Carvalho (2008) noticia-nos que, aquando da inauguração da nova Universidade de Coimbra, por alturas da sua *refundação* em 1772, demorou Pombal uma semana da capital à cidade dos estudantes. Ainda nesta temática de índole geográfica, escrevia Ribeiro (1926), numa revista quinzenal portuense - o *Tripeiro* - que no último quartel do século XVIII, no que respeita às possibilidades de comunicação por terra, quem no Porto se aventurasse, em liteira, a baixar à capital, tinha pela frente “uma verdadeira peregrinação de oito ou dez dias, pelo menos” (Ribeiro, 1926: p. 153).

Ainda nestes termos, resulta interessante a observação do mesmo autor sobre o modo expressivo do isolamento a que eram votados os comerciantes do Corpo de Comércio da cidade do Porto:

suppono, porém, que não será pessimismo assentar que deve ter sido nulla essa influencia [da Aula de Comércio de Lisboa] no que diz respeito á praça do Porto: - não, certamente, porque fossemos aqui como que um campo refractario a qualquer cultura, mas por effeito de ser ministrado em Lisboa o ensino, a cerca de setenta leguas, e viverem os mercantes do Porto, por essa época, quasi de todo isolados no seu burgo, menos pela distancia interposta do que pela impraticabilidade das vias de communicação entre as duas praças principaes do paiz, por terra como por mar (Ribeiro, 1926: p. 136).

Vem ao encontro destas considerações a memória estatístico-histórica exposta no quadro 8, o qual pretende colocar a tónica no reduzido número de discípulos provenientes do Norte com destino à Aula de Comércio de Lisboa, o que pode ser demonstrativo de que na realidade só os filhos dos mais abastados comerciantes do Porto é que podiam na capital cursar comércio e consequentemente aprender escrituração comercial por partidas dobradas.

Quadro 8 | Naturalidade dos alunos matriculados nos seis primeiros cursos da Aula de Comércio de Lisboa

Cursos	Ano	Alunos Matriculados	Alunos Naturais de Lisboa		Alunos Naturais do Norte	
			N.º Absoluto	N.º Relativo	N.º Absoluto	N.º Relativo
1.º Curso	1759	61	não disponível	não disponível	não disponível	não disponível
2.º Curso	1763	109	não disponível	não disponível	não disponível	não disponível
3.º Curso	1767	288	258	89.58%	9	3.13%
4.º Curso	1773	não disponível	não disponível	não disponível	não disponível	não disponível
5.º Curso	1776	307	259	84.36%	8	2.61%
6.º Curso	1783	193	164	84.97%	5	2.59%

Fonte: Adaptado de Santana (1985: p. 28)

Não obstante os argumentos económicos e geográficos acabados de sistematizar, talvez a possibilidade de aspectos políticos terem retardado a criação da Aula de Comércio do Porto mereça também um ponto de discussão. Neste exacto sentido, Santos (1985: p. 177) deixa antever, ao trazer à colação a “obstrução da rival praça de Lisboa”, que houve pressão da Junta de Comércio de Lisboa no sentido de bloquear as reivindicações nortenhas atrás focadas.

Foi sobre este pano de fundo que, havendo ficado bem expressa a necessidade de uma aula pública mercantil, pela petição de 1785, entretanto ignorada, achou por bem a Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro reiterar a grande conveniência e utilidade do estabelecimento na cidade do Porto de uma Aula de Comércio, bem como de Matemática e Línguas (Inglês e Francesa).

Na sequência, dirigiu ao príncipe regente D. João a representação de 4 de Janeiro de 1803.

Olhando à súplica dos peticionários, o ambicionado consentimento régio correu célere, desta vez. Com efeito, o alvará de 9 de Fevereiro de 1803⁵, aceitando os fundamentos da rogativa, vem estabelecer, num esboço rápido, o seguinte:

- a erecção de quatro aulas; de Comércio, de Matemática e de Línguas Vivas (Francês e Inglês), das quais se formariam tão breve quanto possível estatutos próprios;
- a fusão das quatro aulas a criar com as já levantadas na cidade do Porto (Náutica e Desenho), no edifício affecto ao Colégio dos Meninos Órfãos,

⁵ Documento original no ANTT, Leis, Maio 9, n.º 67.

enquanto não se edificar uma casa própria para as seis aulas num terreno pertencente ao mesmo colégio;

- a concessão da inspecção das referidas aulas à Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro;

- a subvenção da despesa da construção do edifício imposta por um real em cada quartilho de vinho, que se vendesse nos “*mezes de Junho até Novembro de cada anno, na cidade do Porto e em todo o districto em que a Companhia dos Vinhos do Alto Douro tinha o exclusivo da venda de vinho maduro*” (Leal, 1876: p. 366); e

- a satisfação do ordenado dos lentes pelo produto do imposto destinado à construção das duas fragatas de guerra, tal como sucedia com o pagamento dos vencimentos dos lentes das Aulas de Náutica e Desenho.

Nascera assim, por alvará régio de 9 de Fevereiro de 1803, a Academia Real da Marinha e Comércio da cidade do Porto. Como forma de suprir as carências desta cidade em estabelecimentos de instrução pública, a Real Academia reunia num só instituto diferentes orientações, principalmente de índole técnica, que na capital se achavam dispostas em pelos três escolas:

- para o ensino da marinha, a Academia Real da Marinha (1779) e a Academia Real dos Guardas-Marinhas (1796); e

- para o ensino da Contabilidade e Comércio, a escola subordinada à Junta de Comércio da capital: a Aula de Comércio de Lisboa (1759).

Um outro diploma legal, datado de 29 de Julho de 1803⁶, complementa o de 9 de Fevereiro do mesmo ano, no sentido em que regulamenta os estatutos próprios mandados formar por este último decreto, adicionando à Academia uma aula de Filosofia Racional e Moral e uma de Agricultura, esta última a frequentar quando as circunstâncias o permitissem.⁷

Separadas por quarenta e quatro anos, as duas aulas de Comércio, a de Lisboa, autónoma, e a do Porto, pertencente a um organismo mais abrangente, de cariz politécnico, coexistindo no início de um século cuja primeira metade se iria revelar no mínimo tempestuosa – para economizar no dis-curso –, percorrerão juntas, a par, o trilho da formação em Portugal de aprendizes, marçanos, praticantes, caixeiros, escriturários, ajudantes de Guarda-Livros, Guarda-Livros, negociantes e oficiais de Fazenda, profis-

sionais ávidos de instrução maior em ciências comerciais direccionadas à vida prática e corrente.

6.3 Avaliação qualitativa do programa de estudos: análise estatutária do alvará régio de 29 de Julho de 1803 e confronto com o ensino professado em Lisboa

A abertura da Academia realizou-se na tarde do dia 4 de Novembro de 1803 (Lopes, 1915), recitando a lição inaugural, num ambiente de grande solenidade religiosa, o lente do 3.º ano Matemático – João Batista Fetal da Silva Lisboa –, em conformidade com a disposição regulada pelo § XI dos estatutos de 29 de Julho de 1803.

Começando por agradecer ao príncipe regente a fundação da Academia (Lisboa, 1803), a *oratio sapientia* pronunciada colocou fortemente em destaque os fundamentos que aconselhavam a sua criação na cidade do Porto: considerável comércio, manufacturas, navegação, indústria, artes, antiguidade e peso demográfico.

O quadro 9 evidencia as principais características das oito aulas ministradas na Academia, sendo possível verificar-se a articulação existente entre alguns deles, prenúncio de coesão simbolizado no seu lema *VIRTUS UNITA FORTIUS AGIT*:⁸

Quadro 9 | Cursos da Academia Real da Marinha e Comércio em 1803 e suas principais características

Curso (Aula)	Du-ração	Número de Docentes (Lentes, Professores, ou Mestres)	Observações
Comércio	2 anos	Um lente proprietário e um substituto	Era exigida frequência e aprovação no 1.º ano Matemático; o mesmo para Francês e Inglês; na prática o curso era trienal
Matemático	3 anos	Três lentes proprietários (um por cada ano) mais três lentes substitutos (um por cada ano)	Exigida a aprovação no curso Filosófico, em Francês e em Inglês
Pilotagem (Simples)	2 anos	Mestre de Aparelho e Manobra Naval	Composto pelo 1.º e 3.º ano Matemáticos mais a Aula de Aparelho e Manobra Naval
Pilotagem (Completo)	3 anos	Mestre de Aparelho e Manobra Naval	Composto pelos 3 anos Matemáticos, mais exame a Filosofia Racional e a Inglês
Desenho	Um ano	Um lente proprietário e um substituto	Exigida frequência e aprovação no 1.º ano Matemático
Filosófico (Aula de Filosofia Racional e Moral)	Um ano	Um lente proprietário e um substituto	Curso exigido para a admissão ao curso Matemático; a aprovação era conducente a admissão à matrícula na Faculdade de Matemática da Universidade de Coimbra
Francês	Um ano	Um professor e um substituto	Eram escolhidos professores a quem esta língua era pátria
Inglês	Um ano	Um professor e um substituto	Eram escolhidos professores a quem esta língua era pátria

Fonte: Elaboração Própria

⁶ Documento original no ANTT, Leis, Maço 9, n.º 73.

⁷ A Academia ministrou a partir de 1811 uma cadeira de primeiras letras (estudos menores) e a partir de 1818 (até 1829) uma aula de Agricultura.

⁸ “A virtude unida é mais forte”. A divisa latina, primitivamente pertencente ao selo oficial da Academia, aparece hoje inscrita como legenda a adornar a medalha da Universidade do Porto.

Determinavam os estatutos que a Aula de Comércio do Porto fosse bienal, isto é, distribuída por dois anos. *De jure*, assim o era. Mas *de facto* era trienal, uma vez que a disposição teórica do curso num biénio contendia com a realidade prática dos discípulos que em dois anos jamais teriam as suas cartas de aprovação, porquanto teriam de assistir com sucesso às lições do primeiro ano Matemático, apresentando posteriormente no acto da matrícula para a Aula de Comércio certidão da sua aprovação no curso Matemático. Teriam, ainda, os estudantes de Comércio de fazer exame às línguas francesa e inglesa para concluírem o curso.

Das condições gerais a que se obrigavam os *aulistas* para serem matriculados na Aula de Comércio (§ VI do diploma de 29 de Julho de 1803) - extensíveis aliás a todos aqueles que pretendessem seguir estudos académicos nesta escola -, informam os estatutos que os praticantes não deveriam contar menos de catorze anos, devendo ainda ser aprovados em exame de aritmética preliminar à admissão.

Um olhar mais atento à regulamentação de 29 de Julho de 1803 permite aferir que a Junta Administrativa da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro salvaguardou a eventual dificuldade com que se debatia na captação de técnicos competentes em escrituração (Contabilidade), dispondo estatutariamente (vide § LI) que os *aulistas* de Comércio seriam preferidos na admissão para a contadoria e secretaria dos escritórios da dita. Em Lisboa, a Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770 conferia maior protecção aos praticantes da capital no provimento de cargos públicos e privados. Vários privilégios, como então por costume se dizia, foram assegurados para os alunos que concluíssem o curso comercial. Por exemplo, num sinal claro de protecção à *Aula* lisboeta, os cargos públicos para as contadorias, administração e arrecadação da Fazenda deveriam ser preenchidos com alunos por ela diplomados. O curso de Comércio tornou-se também obrigatório para Guarda-Livros, caixeiros, praticantes de escritórios de casas de negócio e empregados das companhias monopolistas pombalinas.

Todavia, apesar de os *aulistas* não serem tão protegidos pelos poderes públicos como os seus pares da *Aula* lisboeta, foi na Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto que, no norte de Portugal, a Contabilidade por partidas dobradas passou a ensinar-se de forma oficial, pública e graciosa (aos alunos não eram exigidas propinas de matrícula).

É justamente à luz desta gratuidade de ensino que introduzimos o tópico relacionado com a frequência da *Aula*. Neste sentido, sendo omissos os estatutos no tocante à dimensão preferencial da turma, foram oitenta e quatro os alunos admitidos ao curso de Comércio no ano lectivo 1803-1804 (em Matemática, 145 alunos; em Desenho, 42; em Filosofia Racional e Moral, 43; em Francês 195; e, em Inglês, 115 discípulos). Poderia pensar-se que o

curso só abriria um ano depois, em virtude da frequência obrigatória do primeiro ano preparatório de Matemática, mas Machado (1878: p. 26) esclarece-nos que “todavia entrou em exercício logo no ano de 1803 a 1804, ensinando o professor de Comércio de 1803 a 1804 as matérias próprias do primeiro ano Matemático”.

Do ponto de vista curricular, quem ambicionasse cursar escrituração comercial só o podia fazer dois anos após a admissão na Academia, isto porque os estudantes, obrigatoriamente, frequentariam o primeiro ano do curso Matemático e no segundo as cadeiras do primeiro ano de Comércio, as quais não contemplavam a disciplina de Contabilidade.

O quadro 10, complementando a leitura proporcionada pela seu predecessor, oferece-nos uma panorâmica global das cadeiras (e disciplinas), nas quais um discípulo de Comércio teria que ter aprovação antes de se dedicar propriamente à Contabilidade:

Quadro 10 | Regime de precedências em vigor na Aula de Comércio da cidade do Porto

Cadeira	Curso	Duração	Disciplinas (Matérias)
1.º ano Matemático	Matemático	Um ano	Aritmética, Geografia, Trigonometria Plana, Uso Prático de Trigonometria e Princípios Elementares de Álgebra até às equações do 2.º grau
Língua Francesa	não aplicável	Um ano	Francês
Língua Inglesa	não aplicável	Um ano	Inglês

Fonte: Elaboração própria

Além disto, levando-se em linha de conta que, no segundo ano de Comércio, depois de frequentadas, estudadas e aprovadas as matérias constantes no quadro 10 acima exposto, os discípulos aprendiam (1) Escrituração (Contabilidade) por partidas dobradas, (2) Geografia Histórico-Comercial, e (3) Direito Mercantil Pátrio e das nações com quem Portugal desenvolvia maior comércio, melhor se justificam e compreendem as observações que o qualificavam e posicionavam de “mais profícuo” (Lopes; 1915: p. 39), quando comparado ao seu congénere regido na capital.

Sob esta temática, recordamos o que atrás deixámos antever a propósito do programa de estudos professado na Aula de Lisboa. Neste domínio, pelos menos duas relevantes áreas de saber não foram analisadas pelos *aulistas* da capital, a saber: a Geografia Comercial e as Línguas Vivas, em especial o Inglês.

Destarte, da utilidade que resulta do estudo da *Geographia* aos Aprendizes do *Commercio* nos dá conta Mendonça (1823: pp. 22-33), secundado por Ratton (1813). É deste último o relato de quem pretende ilustrar a fraquíssima sabedoria geográfica dos nacionais:

hum Desembargador, Conselheiro da Fazenda, Administrador da Alfandega, não quis que se abrisse huma caixa de fazendas, vinda de Genova; porque então havia peste em Marselha; e trazendo-se-lhe um mapa para lhe mostrar quaõ distantes estavam estas terras, huma da outra, abrio a sua mão para medir a distancia, e achando que era so meio palmo, concluiu que se não devia abrir a caixa! Julgue o Publico que taes eraõ os cohecimentos geograficos da Naçaõ, quando os Desembargadores, que passavaõ pelos sabios della, a sabiaõ deste modo (Ratton, 1813: p. 220).

Mais exemplos dos (potenciais) prejuízos que a ausência desta disciplina pode ter acarretado, encontramos-os em 1844, data em que a Aula de Comércio *baixa* a ensino secundário, sendo incorporada no Liceu Nacional de Lisboa, pelo decreto de 20 de Setembro. Expliquemo-nos: é que com esta reorganização do ensino comercial, uma das cadeiras ministradas (a 2.^a cadeira, de um total de quatro) passou a designar-se *Geografia (especialmente a Comercial), Cronologia e História* (Portugal, 1844).

Em 1884, data da oficialização do Curso Superior de Comércio, no Instituto Industrial e Comercial de Lisboa, das oito cadeiras previstas pela Lei de 6 de Março correspondia a sexta a *Geografia Comercial e História do Comércio - Comunicações Terrestres e Marítimas - Colónias - Regime colonial - Emigração e colonização* (Portugal, 1884).

Parece concluir-se a importância da *Geografia Económica* nos currículos dos cursos superiores do ramo de saber comercial. De facto, mesmo em 1953, ano do surgimento da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, os futuros licenciados em Economia cursavam a cadeira de *Geografia Económica Portuguesa*, tendo apenas ali sido eliminada em 1968 (Portela, 1968).⁹

⁹ No antigo ISCEF (Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras da Universidade Técnica de Lisboa; actualmente ISEG - Instituto Superior de Economia e Gestão), a cadeira com essa denominação continuou a ser leccionada aos cursos de Economia e de Finanças, mesmo depois de 1968.

Mas regressando a Ratton e à época de Setecentos, um homem de negócios com a sua experiência sabia certamente as vantagens que do estudo da *Geografia* podiam provir à marinha, às colónias e à navegação portuguesa, pois que muitos aulistas seriam preferidos para escrituras das naus da Real Armada, empregos das feitorias das companhias pombalinas majestáticas e escriturários dos navios mercantes portugueses. De forma concludente, lastimava:

faltou a este ensino contudo os saberes da Geographia; e para supprir esta falta, e inspirar nos alumnos o desejo de a estudarem, hé que eu, quando entrei na Real Junta do Commercio [em 1788] propuz áquelle Tribunal, que se mandassem vir de Inglaterra huma collecção de Mappas geographicos, e sendo accepta a minha proposta, os mandei vir, preparar, e collocar nas paredes da dita Aula (Ratton, 1813: p. 253).

No que se filia com o outro aspecto - a falta de ensino de Línguas Vivas -, parece a Junta de Comércio ter emendado a mão, pois o ensino da Língua Francesa foi confiado a um mestre especialmente contratado para o efeito, em 1761. Rodrigues e Craig (2005) sustentam que Pombal, nos seus escritos, reconheceu que os comerciantes deviam saber falar o inglês. No entanto, a opção pela língua francesa deve ser vista como natural, resultado das influências culturais e civilizacionais da primeira metade do século XVIII, época em que se generalizara uma crença muito vulgar de que tudo aquilo que viesse de França era considerado de elevada qualidade.

A *Aula Publica de Lingua Francesa* registou existência efémera, afirmam-no Rodrigues *et al.* (2003), havendo sido extinta em 1765. De acordo com Martins (1960), a *Aula Publica de Lingua Francesa* teve como lente o Abade Carlos Francisco Garnier e foi inaugurada em 18 de Maio de 1761. A frequência era gratuita e a sua assistência não se limitava apenas aos aulistas mas a todos quantos dela quisessem aproveitar.

Virando a página para a Aula de Comércio do Porto, e progredindo na análise, especial atenção merecem-nos as estatísticas de Machado (1878) e Santos (2003), as quais, indicando que as aulas regidas pelos lentes de Comércio não ultrapassavam em média onze a doze alunos por curso, permitem prognosticar uma qualidade de ensino superior na Aula de Comércio do Porto, já que o número de discípulos da sua correlativa lisboeta ultrapassava em larga escala aquele que os estatutos preconizavam como recomendável ao cuidado de um só lente, ou seja, cinquenta.

Por exemplo, como expusemos, em 1759, no 1.º curso, matricularam-se 61 alunos e em 1798, no 11.º curso da Aula de Comércio, o número de alistas inscritos ascendeu a 225 (cf. quadro 2).

Ademais, a realidade de não se conhecer um regulamento para a conservação da boa disciplina da Aula de Comércio do cidade do Porto, à semelhança daquilo que acontecera em Lisboa (cf. “Determinações Particulares para o Governo Económico da Aula do Comércio, ordenadas pela Junta, em de 27 de Julho de 1767”), permite antecipar que as preocupações com a disciplina académica não seriam muito prementes, o que nos pode levar a concluir que a qualidade de ensino ministrado não sofria com perturbações escolares ocasionadas por uma procura desmesurada de ensino comercial.

Para fechar esta reflexão, dedica-se um pouco de atenção ao desvelo que, no geral, os lentes da Academia, e em particular, os de comércio, pareciam dedicar à biblioteca da academia, que os levaria a escolher criteriosamente os livros que a compunham. Neste âmbito, um inventário de 1830 refere a “existência de um pouco mais de 500 títulos, correspondentes a cerca de 1500 volumes” (Santos, 2003: p. 54). Classificados em seis secções, os títulos de Comércio eram 94, apenas superados pelos 233 de Matemática. Na expressão do autor que temos vindo a seguir - Santos (2003) -, destacavam-se, na secção de Comércio, numerosos livros de Contabilidade, Operações Bancárias, Direito Mercantil, Seguros, Câmbios, Alfândegas e História Económica. Sublinhe-se, também, a presença de obras clássicas de Economia Política da escola inglesa de Adam Smith, Thomas Malthus, David Ricardo e outros, curiosamente quase todos traduzidos em francês (muitos deste manuais encontram-se actualmente na Biblioteca da Faculdade de Ciências da Universidade do Porto).

Em síntese, o quadro 11 sumaria-nos as razões conducentes à convicção própria de se ministrar uma Aula de Comércio melhor estruturada e mais completa no Porto do que em Lisboa, no período em que ambas coexistiram. A metodologia da análise infra baseia-se em Yin (2003), particularmente na sua aceção de explicitação de variáveis e níveis de análise, assim como do modo como se medem e operacionalizam estes últimos, isto quando se pretende desenvolver uma investigação baseada em estudos de caso. O material empírico recolhido para se seguir a Yin (2003) respeitou a fontes primárias consultadas no ANTT e na BNP, principalmente os alvarás de 9 de Fevereiro e de 29 de Julho de 1803, para a *Escola do Porto*, e os estatutos da *Escola de Lisboa*, de 1759 (não actualizados posteriormente).

Para o cumprimento desta finalidade, são enunciadas duas variáveis de análise - ensino e alunos - desdobradas em vários níveis de análise, os quais foram medidos/operacionalizados como segue:

Quadro 11 | Comparação Aula de Comércio do Porto/Aula de Comércio de Lisboa (1803)

Variável de análise	Nível de análise	Modo de Operacionalização do nível de análise	AULA DE COMÉRCIO DO PORTO	AULA DE COMÉRCIO DE LISBOA
Ensino	Disciplinas ministradas	Aprendizagem das línguas vivas	Vantagem que conferia aos alistas do Porto uma melhor preparação técnica e prática nas questões atinentes à correspondência comercial mercantil com os povos da Europa do Norte.	Na capital apenas o francês foi leccionado durante 4 anos (1761-1765); o inglês nunca constou do plano de estudos.
		Aprendizagem da Geografia Comercial	Dadas as condições geográficas e coloniais de Portugal, seria importante, sob o ponto de vista económico, o estudo da Geografia e da História do Comércio.	Não fez parte do plano de estudos.
		Tradução de Obras de Comércio	Mandavam os estatutos que os professores de Língua Francesa e Inglesa escolhessem os assuntos mais análogos ao destino dos praticantes de Comércio, de maneira que os que se habilitassem para negociantes traduzissem preferencialmente autores que tratassem de comércio, o que possibilitava que os formados estivessem em estrito contacto com o que de melhor e mais avançado na Europa culta se publicava e divulgava em matérias afins à Contabilidade.	Não fez parte das disposições estatutárias da escola.
		Estudo da Legislação Comercial	Era feita com recurso à legislação civil portuguesa e ao direito comercial estrangeiro, pois à época ainda não estavam sistematizadas as leis comerciais nacionais, o que veio a concretizar-se em 1833, por decreto de 18 de Setembro, com a publicação do Código Comercial Português, da autoria do brilhante jurista consulto portuense Ferreira Borges.	Não era analisada em Lisboa.
Duração do curso	Em anos	3 anos (devido ao ano propedêutico de Matemática)	2 anos (a partir de 1793)	
Alunos	Condições de Admissão	Minimum de idade e estudos menores	14 anos de idade completos. Exame preliminar de Aritmética.	14 anos de idade completos (no entanto, houve excepções a esta regra). Expedição em ler, escrever e contar nas quatro operações básicas de Aritmética.
	Regime de precedências	Frequência e aprovação no 1.º ano Matemático, na aula de Língua Francesa (1 ano) e aula de Língua Inglesa (1 ano)	Forte preparação em Aritmética, Álgebra e Geometria e línguas vivas.	Não existia regime de precedências prévias ao estudo da Contabilidade (escrituração comercial por partidas dobradas).
	Dimensão da turma	N.º de alunos	Média de 11-12 alunos (teoricamente, turmas mais reduzidas favorecem um tipo de ensino mais presencial, mais próximo e mais diligente).	Média de 87 alunos (indicador proporcionado pela média das cartas de aprovação nos 11 primeiros cursos). Se for usado o indicador médio dos matriculados na escola, o número sobe para 191 alistas.
	Regulamento disciplinar	Existência de um plano para governo da Aula	Não havia um regulamento interno para o funcionamento da Aula, circunstância que demonstra a ausência de preocupações com a disciplina académica dos alunos.	Existia um regulamento interno intitulado "Determinações Particulares para o Governo Económico da Aula do Comércio, ordenadas pela Junta de Comércio, em de 27 de Julho de 1767".
	Manuais	Existência de Biblioteca na Academia	Factor não despendido. A presença de uma biblioteca com diversos títulos de Contabilidade, Operações Bancárias, Seguros, Câmbios, etc., contribuiria certamente para que os alunos pudessem encontrar informação e respostas mais habilitadas para as matérias que estudavam.	A escola não possuía biblioteca e isto pode fundamentar-se no terramoto de 1 de Novembro de 1755 e nos fogos que se lhe seguiram, acabando por destruir as grandes bibliotecas da cidade de Lisboa.

Fonte: Elaboração própria

Da análise dos dados supra, apuram-se ainda duas conclusões que convém destacar, em especial a segunda:

- por um lado, os preparatórios de Matemática (um ano) podiam constituir um elemento dissuasório de quem pretendesse estudar Contabilidade¹⁰ e
- por outro, o curso de Comércio, em termos estatutários e reais, afigurava-se mais completo e melhor estruturado do que o seu homólogo professado na Aula de Comércio de Lisboa (bienal, desde 1793), justamente em face deste ano *propedêutico* que preparava os alunos para um ensino mais sólido e científico, ponto de vista subscrito também por numerosos autores que conosco partilham esta convicção, de que são exemplo Machado (1878), Lopes (1915), Costa (1925, 1926), Portela (1968), Pereira (2001) e Santos (2006).

Transformada, em 1837, em Academia Politécnica do Porto, por decreto de 13 de Janeiro do Ministro do Reino, Passos Manuel, a Academia Real da Marinha e Comércio do Porto, “o maior estabelecimento literário das províncias do Norte, com uma frequência atingindo cerca de quatrocentos a quinhentos alunos em 1821” (Lopes, 1915: p. 40), sobreviveu meritariamente às conturbadíssimas convulsões nacionais da primeira metade de Oitocentos, de entre as quais fazemos sobressair as seguintes:

- a fuga da família real com a corte para o Brasil (1807-1821);
- as invasões napoleónicas (1807-1811), duas das três não poupando a cidade do Porto;
- a opressiva (in)gerência do marechal Beresford, depois da expulsão dos franceses e até 1820;
- a revolução liberal com a revolta no Porto (1820);
- a perda do Brasil em 1822;
- os catorze anos de instabilidade e de lutas internas constantes que se seguiram à Revolução de 1820 e implantação do novo regime;

¹⁰ Esta perspectiva vem confirmada por Adriano Machado, director da Academia Politécnica do Porto em 1869, instituição que sucedeu à Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto, em 1837, ao reconhecer que “o preparatório da primeira cadeira de matemática afastava-lhe [à Aula de Comércio da cidade do Porto] muita concorrência, porque as matérias eram ensinadas num só ano e cientificamente, em vez de o serem em dois ou três anos numa série de exercícios práticos, como convinha a estudantes do curso de comércio” (Machado, 1878: p. 26).

- a guerra civil entre *miguelistas* absolutistas e *pedristas* liberais (1828-1834) e

- o cerco aos liberais no Porto no biénio 1832-1834, período de tempo durante o qual a Academia esteve encerrada e as aulas suspensas (o edifício havia sido requisitado para servir de hospital militar).

7. Conclusões

Este estudo procura contribuir para o desenvolvimento do conhecimento associado à história do ensino da Contabilidade em Portugal, evidenciando o papel da Aula de Comércio do Porto (1803) como estabelecimento de ensino público, oficial e gratuito da Contabilidade, o segundo a existir no país em termos cronológicos, depois da criação da Aula de Comércio de Lisboa, em 1759. Em particular, o trabalho melhora a compreensão de como e porquê surgiu o ensino oficial de comércio no Porto, à entrada do século XIX.

A intervenção do Estado no ensino comercial e contabilístico fora da capital é um aspecto importante, mas negligenciado pela literatura contabilística nacional que versa sobre os assuntos da academia e do ensino em Portugal. Neste sentido, a investigação representa um contributo para esta temática, porque dá conhecer a génese do curso de comércio ministrado na Academia Real da Marinha e do Comércio da Cidade do Porto.

Um dos resultados do trabalho destaca a acção relevante levada a cabo por um agente concreto para o estabelecimento de uma escola que pudesse fornecer instrução comercial em linha com os seus interesses particulares - a Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro (também conhecida por Real Companhia Velha, entre outras designações). Com efeito, foram as suas reivindicações e pressões institucionais que ajudaram a que no Porto se firmasse uma academia análoga à da capital, podendo-se assim dizer que a Real Companhia Velha representou no Porto o papel de patrona do ensino comercial, à semelhança do que a Junta de Comércio da capital fizera no início da segunda metade de Setecentos.

Em continuação, se a sobredita companhia nos aparece como o motor da criação da Aula de Comércio no Porto, o presente estudo também nos fornece contributos para a compreensão da temática concernente à (tardia) implementação da escola nortenha.

Para tanto, concluímos (1) que a cidade do Porto se encontrava, em matéria de estudos maiores, praticamente esquecida pelo Governo, que parecia privilegiar a fixação de academias na capital e claro, os estudos da Universidade de Coimbra; (2) que era raro quem no Porto soubesse de Contabilidade por partidas dobradas, sendo que, neste domínio, os próprios estatutos da escola portuense referiam que os diplomados pela Aula do Comércio seriam

admitidos nas contadorias da Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro; (3) que foram necessidades económicas da burguesia comercial em ascensão portuense que estiveram na base da criação da *Aula*; (4) que aspectos geográficos (distância física à capital, inexistência de vias de comunicação) potenciaram o aparecimento da escola; (5) que o processo de isomorfismo institucional mimético ocorreu na Escola do Porto, pela legitimação do curso de Comércio por imitação de práticas organizacionais da Escola de Lisboa, consideradas como conducentes ao sucesso (cf. remissão estatutária do capítulo XLII); e (6) que a possibilidade de aspectos políticos poderem ter retardado a institucionalização do curso de comércio do Porto também se afigura um cenário equacionável para reflexão. No entanto, regista-se que esta última hipótese carece de maior sustentação na literatura existente.

O principal contributo da investigação residiu na caracterização, numa primeira fase, do programa de estudos professado na Aula de Comércio do Porto, para, numa etapa subsequente, o compararmos em termos relativos com o que se leccionava em Lisboa, no mesmo período. Com este propósito, para garantir comparabilidade, depois de definidas duas variáveis de análise, sete níveis de análise e dez medidas de operacionalização dos níveis de análise, a conclusão crucial é a de que, em termos estatutários, mas também efectivos, à entrada do século XIX português, ministrava-se na escola do Porto um curso de Comércio com um plano de estudos melhor estruturado do que o seu homólogo leccionado na *Escola de Lisboa*. Nesta medição/comparação, sintetizada no quadro 11 do trabalho, fazendo uso das variáveis (e níveis de análise) aí explicitadas, vem enunciada a resposta à terceira questão da investigação.

Ainda nesta temática, o material empírico recolhido permitiu-nos aferir que em Lisboa a ausência da aprendizagem da Geografia, de Inglês e de Francês; a omissão da questão relativa à tradução de obras comerciais europeias; a falta de estudos relacionados com as disposições legais comerciais; a menor duração do curso em termos reais; a incontestável maior dimensão das turmas; a menos sólida preparação dos alunos em Aritmética, Álgebra e Geometria, por força de não haver precedências para se seguir o curso comercial; a grande heterogeneidade da população escolar motivadora de um regulamento disciplinar interno; e a inexistência de uma biblioteca que pudesse funcionar como um depósito de conhecimentos com o objectivo de melhorar a instrução dos escolares, apresentaram-se como factores que, articulados entre si, sugerem que o curso de Lisboa era à época menos sólido do ponto de vista do ensino ministrado e do próprio ambiente organizacional.

O quadro comparativo dado pela análise das duas Aulas de Comércio, ajudando a sistematizar de modo mais fundamentado as diferenças e as semelhanças entre as duas escolas estudadas, representa, como se disse, a con-

tribuição fundamental do trabalho, na medida em que apresenta os dados que permitem deduzir com rectidão o resultado da comparação interpretativa que se estabeleceu. Todavia, como a ênfase é no particular, não se pretende lançar as bases para uma generalização universal do tipo ser a *Escola do Porto* mais avançada do que a *Escola de Lisboa*, mas tão-somente concluir, em termos teóricos, que o ensino ministrado no Porto, em face da orientação interpretativa desenvolvida ao longo da investigação, pode considerar-se melhor estruturado do que o de Lisboa. Neste sentido, a proposição teórica de partida, isto é, a circunstância de na cidade do Porto poder professar-se um ensino melhor organizado do que na capital, consegue-se generalizar, mas em termos estritamente analíticos e sob reservas, claro, dada a natureza parcial e subjectiva do estudo.

Algumas limitações devem ser apontadas na realização deste estudo. Primeiro, o recurso a mais variáveis de análise, aquando do procedimento de confronto crítico do ensino ministrado nas duas escolas, facultaria conclusões mais robustecidas e eficazes do ponto de vista da comparabilidade. Por outro lado, como atrás comentámos, a eventualidade de circunstâncias políticas poderem ter concorrido para a tardia implementação da Aula do Porto, ainda que não se consubstanciem num aspecto crucial do que aqui quisemos tratar, não podem nem devem ser entendidas como um desenlace efectivo, mas antes como uma possibilidade de investigação. Por último, não pode ignorar-se que a estratégia de investigação consubstanciada num estudo de caso é muitas vezes intuitiva e pouco objectiva, na medida em que não se consegue destringir de forma rigorosa o que corresponde a factos e aquilo que se manifesta apenas por força da percepção subjectiva do investigador sobre a realidade social em estudo. Assim, do ponto de vista nominal, estudos de caso objectivos parecem-nos impossibilidades conceptuais.

Em termos de propostas de trabalho futuro que ao longo do texto procurámos ir deixando, além da recomendação em epígrafe, outros caminhos na área da história da Contabilidade portuguesa podem ser trilhados, de entre os quais nos permitimos salientar: investigações bio-bibliográficas sobre o único lente comum às duas escolas – José Honório Guerner – e a averiguação se de facto terá sido a Aula de Comércio do Porto, em termos cronológicos, a terceira escola pública de ensino da Contabilidade por partidas dobradas a existir na Europa, depois das inauguradas em Lisboa, em 1759, e em Viena, em 1770.

Agradecimentos

Agradece-se a dois *referees* anónimos as valiosas sugestões de melhoria de anteriores versões deste estudo sem as quais não seria possível a forma final de publicação do artigo. O autor está igualmente grato à Doutora Lúcia Lima Rodrigues, ao Dr. Joaquim Cunha Guimarães, a Susana Ribeiro, a Helena Costa Oliveira e a Carlos Barros.

Referências Bibliográficas

Fontes Primárias

Arquivo Nacional da Torre do Tombo (ANTT)

Leis, Maço 9, n.º 67 – Alvará régio de 9 de Fevereiro de 1803 – procede à criação da Academia Real da Marinha e do Comércio da Cidade do Porto.

Leis, Maço 9, n.º 73 – Alvará régio de 29 de Julho de 1803; Estatutos da Academia Real da Marinha e do Comércio da Cidade do Porto.

Maços 353 a 359, Documentos relativos à Academia Real da Marinha e do Comércio da Cidade do Porto.

Biblioteca Nacional de Portugal

Portugal (1756), Estatutos da Junta do Comércio Ordenados por El Rey Nosso Senhor, no seu Real Decreto de 30 de Setembro de 1755, Lisboa: Oficina de Miguel Rodrigues.

Portugal (1759), Estatutos da Aula do Comércio Ordenados por El Rey Nosso Senhor, no Capítulo Dezasseis dos Estatutos da Junta do Comércio destes Reinos, e seus Domínios, e Alvará de sua Confirmação, Lisboa: Oficina de Miguel Rodrigues.

Portugal (1770), Carta de Lei de 30 de Agosto – procede à enumeração dos lugares reservados para os praticantes da Aula de Comércio de Lisboa.

Portugal, (1844), Decreto de 20 de Setembro de 1844 sobre a Instrução Pública, publicado no Diário do Governo n.º 220, de 28 de Setembro de 1844.

Portugal, (1884), Lei de 6 de Março de 1884 sobre o plano de organização do curso de comércio no Instituto Industrial e Comercial de Lisboa.

Arquivo Histórico Municipal do Porto

O Tripeiro, 3.ª série, n.º 6 (126), 15 Mar. pp. 86–87.

O Tripeiro, 3.ª série, n.º 9 (129), 1 Maio. pp. 135–136; 3.ª série, n.º 10 (130), 15 Maio. pp. 152–154; 3.ª série, n.º 11 (131), 1 Jun. pp. 172–174; 3.ª série, n.º 13 (133), 1 Jul. pp. 203–204; 3.ª série, n.º 14 (134), 15 Jul. pp. 220–221.

Fontes Secundárias

American Accounting Association (1970) Committee on accounting history. *Accounting Review* Suplemento, vol. XLV, pp. 53–64.

Antoni, T. (1987) Las escuelas de ábaco en Pisa en el siglo XIV. *Técnica Contable* 39(457), pp. 19–22.

Arquero Montaña, J.L. e Donoso Anes, J.A. (2005) Inicios de las enseñanzas oficiales de comercio en España: creación de la Escuela de Comercio de Cádiz (1799–1804) – selección de los primeros profesores, métodos de enseñanza y programas, com especial referencia a los de contabilidad. *Revista de Contabilidad* 8(15), pp. 183–214.

Azevedo, J.L. (1929) *Épocas de Portugal Económico: Esboços de História*. Lisboa: Livraria Clássica Editora.

Azevedo, M.C. (1961) *A Aula do Comércio, Primeiro Estabelecimento de Ensino Técnico Profissional Oficialmente Criado no Mundo*. Lisboa: Escola Comercial Ferreira Borges.

Azevedo, R.A. (1982) *O Porto na Época Moderna: da Academia Real da Marinha e Comércio do Porto à Academia Politécnica do Porto*. Porto: Oficinas Gráficas Reunidos.

Beça, H. (1918) *O Ensino Comercial em Portugal*. Porto: Escola Secundária de Comércio.

Boyns, T., Edwards, J. e Nikitin, M. (1997) The development of industrial accounting in Britain and France before 1880: A comparative study of accounting literature and practice. *European Accounting Review* 6(3), pp. 393–437.

Caiado, A.P. (2000) The teaching of accounting in Aula do Comércio (1759–1844). Comunicação apresentada no 8.º Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade. *Academy of Accounting Historians*, pp. 1–9.

Campos, J.F. (1859) *Apontamentos Relativos à Instrução Pública*. Lisboa: Typographia da Academia Real das Sciencias.

Cardoso, J.L. (1984) Uma ‘notícia esquecida’: o ensino da Economia na Aula do Comércio. *Estudos de Economia* V(1), pp. 87–112.

Carmona, S., Ezzamel, M. e Gutiérrez, F. (2004) Accounting history Research: traditional and new accounting history perspectives. *De Computis, Spanish Journal of Accounting History* 1, pp. 24–53.

Carnegie, G.D. e Napier, C.J. (1996) Critical and interpretative histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9(3), pp. 7-39 .

Carvalho, J.M., Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2007) Early cost accounting practices and private ownership: the Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747. *The Accounting Historians Journal* 34(1), pp. 57-90.

Chua, W. F. (1986) Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review* 61(4), pp. 601-632.

Costa, L. (1925) *A Evolução do Ensino Profissional: Séculos XIX a XX*. Porto: Imprensa Nacional.

Costa, L. (1926) A primeira escola de comércio no Porto. *Revista 'O Tripeiro'*. 3.ª série, n.º 6 (126), 15 Mar, pp. 86-87.

DiMaggio, P.J. e Powell, W.W. (1983) The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Journal of Sociology* 48, pp. 147-160.

DiMaggio, P.J. e Powell, W.W. (1991) The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In Powell, W.W. e DiMaggio, P.J. (eds.) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, pp. 63-82.

Felismino, A. (1960) *No Duplo Centenário da Aula do Comércio*. Lisboa: [s.n.].

Fernández Aguado, J. (1997a) *Historia de la Escuela de Comercio de Madrid y su Influencia en la Formación Gerencial Española*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Fernández Aguado, J. (1997b) Los comienzos oficiales de la Escuela de Comercio de Madrid: 1850-1887. *Cuadernos de Estudios Empresariales* 7, pp. 117-138.

Ferreira, L., Kedslie, M. e Freitas, M.V. de (1995) The history of Accounting in Portugal, with special reference to the Aula do Comercio. Comunicação apresentada na 18th *European Accounting Association Annual Congress*, Birmingham, 10-12 Maio.

Fleischman, R.K., Kalbers, L.P. e Parker, L.D. (1996a) Expanding the dialogue: industrial revolution costing historiography. *Critical Perspectives on Accounting* 7(3), pp. 315-337.

Fleischman, R.K., Mills, P.A. e Tyson, T.N. (1996b) A theoretical primer for evaluating and conducting historical research in accounting. *Accounting History* 1(1), pp. 55-75.

García-Fuentes, M. (1984) Las Escuelas de Comercio en el siglo XIX: la escuela de la Coruña. *Gestión Empresarial* 3, pp. 32-39.

Gomes, D. e Rodrigues, L.L. (2009) Investigação em história da Contabilidade. In Major, M.J. e Vieira, R. (eds.) (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 211-239.

Gonçalves, J.C.S. (1960) *A Aula do Comércio*. Lisboa: [s.n.].

Gonçalves da Silva, F.V. (1984) Bosquejo duma sucinta história da Contabilidade em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio* 187/192, pp. 503-514.

Habermas, J. (1990) *Moral Consciousness and Communicative Action*. Cambridge: MIT Press.

Hartley, J.F. (1994) Case studies in organizational research. In Cassell, C. e Symon, G. (eds.) (1994) *Qualitative Methods in Organizational Research*. London: Sage Publications, pp. 208-229.

Hopper, T. e Powell, A. (1985) Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies* 22(5), pp. 429-465.

Hopwood, A.G. (1985) The tale of a committee that never reported: disagreements on intertwining accounting with the social. *Accounting, Organizations and Society* 10(3), pp. 361-377.

Hopwood, A.G. (1987), The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12(3), pp. 207-234.

Hoskin, K.W. e Macve, R.H. (2000) Knowing more as knowing less? Alternative histories of cost and management accounting in the U.S. and the U.K.. *The Accounting Historians Journal* 27(1), pp. 91-149.

Leal, A.S.A.B.P. (1876) *Portugal Antigo e Moderno: Dicionário Geográfico, Estatístico, Coreográfico, Heráldico, Arqueológico, Histórico, Biográfico e Etimológico de todas as Cidades, Vilas e Freguesias de Portugal*, vol. VII. Lisboa: Livraria Editora Tavares Cardoso & Irmão.

Lemarchand, Y. (1994) Double entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century France. *Accounting, Business & Financial History* 4(1), pp. 119-145.

Lisboa, J.B.F.S. (1803) *Oração, que, na abertura da Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto recitou João Baptista Fetal da Silva Lisboa*. Lisboa: Off. de António Rodrigues Galhardo.

Lopes, E. (1915) *Genealogia duma Escola: Origens e Tradições da Academia Politécnica (1762-1911)*. Coimbra: Imprensa da Universidade.

Machado, A. (1878) Memória sobre a Academia Real de Marinha e Comércio. In Basto, A.M. (1937) *Memória Histórica da Academia Politécnica do Porto*. Porto: Universidade do Porto, pp. 1-134.

Maffre, P. (1986) La comptabilité dans les écoles supérieures de commerce au XIX^e siècle. *Revue Historique* 276-1, pp. 133-156.

Magalhães, A.C. (1945) *Relatório: Instituto Comercial do Porto 1933-1945 - da Actividade Cultural e Educativa do Instituto e da Situação dos seus Diplomados*. Porto: Imprensa Moderna.

Major, M.J. e Ribeiro, J. (2009) A teoria institucional na investigação em Contabilidade. In Major, M.J. e Vieira, R. (eds.) (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 37-59..

Martins, E. (1960) *A Aula do Comércio: 1759*. Lisboa: [s.n.].

Mendonça, M.T.C. (1823) *O Guarda-Livros Moderno*. Tomo I. Lisboa: Impressão Régia 2.^a ed.

Miller, P., Hopper, T. e Laughlin, R. (1991) The new accounting history: an introduction. *Accounting, Organizations and Society* 16(5/6), pp. 395-403.

Mills, P.A. (1993) Accounting history as social science: a cautionary note. *Accounting, Organizations and Society* 18(7/8), pp. 801-803.

Montenegro, B.S. (2001) *Breve História da Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto: Memórias da FEUP no Início do Funcionamento das Novas Instalações*. Porto: Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto.

Napier, C.J. (2006) Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 31(4/5), pp. 445-507.

Oliveira, I. (2009) A Contabilidade da Real Companhia Velha no período pom-balino (1756-1777). *Jornal de Contabilidade* 392, pp. 361-374.

Pacheco, E. (2001) *Alteração das Acessibilidades e Dinâmicas Territoriais na Região Norte: Expectativas, Intervenções e Resultante*. Dissertação de Doutoramento em Geografia. Porto: Faculdade de Letras da Universidade do Porto.

Parker, L.D. (1997) Informing historical research in accounting and management: traditions, philosophies and opportunities. *The Accounting Historians Journal* 24(2), pp. 111-149.

Pedreira, J. (1992) Os negociantes de Lisboa na segunda metade do século XVIII: padrões de recrutamento e percursos sociais. *Análise Social* 116-117, pp. 407-440.

Pereira, J.M. (2001) *O Caixeiro e a Instrução Comercial no Porto Oitocentista: Percursos, Práticas e Contextos Profissionais*. Tese de Mestrado em História Contemporânea. Porto: Faculdade de Letras da Universidade do Porto.

Portela, A.F. (1968) A evolução histórica do ensino das ciências económicas em Portugal. *Análise Social* 22-23-24, pp. 787-836.

Previts, G.J. e Merino, B.D. (1979) *A History of Accounting in America: an Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*. New York: John Wiley and Sons.

Previts, G.J., Parker, L.D. e Coffman, E.N. (1990a) Accounting history: definition and relevance. *Abacus* 26(1), pp. 1-16.

Previts, G. J., Parker, L.D. e Coffman, E.N. (1990b) An accounting historiography: subject matter and methodology. *Abacus* 26(2), pp. 136-158.

Ratton, J. (1813) *Recordações de Jacome Ratton sobre Ocorrências do seu Tempo em Portugal, Durante o Lapso de Sessenta e Tres Annos e Meio, alias de Maio 1747 a Setembro de 1810*. Londres: H. Bryer.

Raupp, F.M. e Beuren, I.M. (2006) Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In Beuren, I.M. (org.), Longaray, A.A., Raupp, F.M., Sousa, M., Colauto, R.D. e Porton, R. (2006), *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade - Teoria e Prática*. 3.^a ed. São Paulo: Editora Atlas, pp. 76-97.

Ribeiro, J.S. (1871) *Historia dos Estabelecimentos Scientificos, Litterários e Artísticos de Portugal nos Successivos Reinados da Monarchia*, Tomo I. Lisboa: Typographia da Academia Real das Sciencias.

Ribeiro, J.S. (1872) *Historia dos Estabelecimentos Scientificos, Litterários e Artísticos de Portugal nos Successivos Reinados da Monarchia*, Tomo II. Lisboa: Typographia da Academia Real das Sciencias.

Ribeiro, O. (1926) Representantes do commercio marítimo do Porto: notícia histórica. *Revista 'O Tripeiro'*, 3.^a série, n.º 9 (129), 1 Maio. pp. 135-136; 3.^a série, n.º 10 (130), 15 Maio. pp. 152-154; 3.^a série, n.º 11 (131), 1 Jun. pp. 172-174; 3.^a série, n.º 13 (133), 1 Jul. pp. 203-204; 3.^a série, n.º 14 (134), 15 Jul. pp. 220-221.

Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2004) English mercantilist influences on the foundation of the portuguese School of Commerce. *Atlantic Economic Journal* 32(4), pp. 329-345.

Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2005) Influências mercantilistas inglesas na criação da Aula do Comércio em 1759. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 62, pp. 22-33.

Rodrigues, L.L. e Craig, R. (2009) Teachers as servants of state ideology: Sousa and Sales, portuguese School of Commerce, 1759-1784. *Critical Perspectives on Accounting* 20(3), pp. 379-398.

Rodrigues, L.L., Craig, R. e Gomes, D. (2007) State intervention in commercial education: the case of the portuguese School of Commerce, 1759. *Accounting History* 12(1), pp. 55-85.

Rodrigues, L.L. e Gomes, D. (2002) Evolução da profissão dos TOC em Portugal: do Marquês de Pombal até aos nossos dias. *Jornal de Contabilidade* 302, pp. 131-141.

Rodrigues, L.L., Gomes, D. e Craig, R. (2003) Aula do Comércio: primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no mundo? *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 34, pp. 46-54.

Rodrigues, L.L., Gomes, D. e Craig, R. (2004a) Corporativismo, liberalismo e a profissão contabilística em Portugal desde 1755. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* 46, pp. 24-39.

Rodrigues, L.L., Gomes, D. e Craig, R. (2004b) Portuguese School of Commerce, 1759-1844: a reflection of the 'Enlightenment'. *Accounting History* 9(3), pp. 53-71.

Rómulo de Carvalho (2008) *História do Ensino em Portugal: desde a Fundação da Nacionalidade até ao fim do Regime de Salazar-Caetano*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 4.^a ed.

Ryan, B., Scapens, R.W. e Theobald, M. (2002) *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. London: Thomson 2nd ed.

Santana, F.G. (1985) A Aula do Comércio: uma escola burguesa em Lisboa. *Ler História* 4, pp. 19-30.

Santos, C. (1979) *A População do Porto de 1700 a 1820*. Porto: Universidade do Porto.

Santos, C. (2003) As raízes: 1762-1911. In 2.^o Centenário da Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto, 1803-1837, Universidade do Porto (org.). Porto: Universidade do Porto, pp. 13-27.

Santos, C. (2006) O Porto e a instrução pública: a Academia Real da Marinha e Comércio (1803-1837). In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor José Marques* (2006), vol. I. Porto: Universidade do Porto, Faculdade de Letras, pp. 415-427.

Santos, M.L.C.L (1985) *Intelectuais Portugueses na Primeira Metade de Oitocentos (Constituição e Papel da Intelligentsia Liberal)*. Vol. I. Dissertação de Doutoramento em Sociologia. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.

Serrão, J. (1981) Estrutura social, ideologias e sistemas de ensino. In Silva, M. e Tamen, M.I. (eds.) (1981) *Sistema de Ensino em Portugal*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, pp. 17- 45.

Silva, F.R. (2003) Memória e futuro. In 2.^o Centenário da Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto, 1803-1837, Universidade do Porto (org.). Porto: Universidade do Porto, pp. 10-12.

Silverman, D. (1997) *Qualitative Research: Theory, Method and Practice*. London: Sage Publications.

Silverman, D. (2001) *Interpreting Qualitative Data*. London: Sage Publications 2nd ed.

Spicer, B.H. (1992) The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research* 3(1), pp. 1-37.

Stewart, R.E. (1992), Pluralizing our past: Foucault in accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5(2), pp. 57-73.

Vieira, R. (2009) Paradigmas teóricos da investigação em Contabilidade. In Major, M.J. e Vieira, R. (eds.) (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 11-34.

Vieira, R., Major, M.J. e Robalo, R. (2009) Investigação qualitativa em Contabilidade. In Major, M.J. e Vieira, R. (eds.) (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 131-163.

Yin, R.K. (2003) *Case Study Research: Design and Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications 3rd ed.

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 objectivos, estrutura e funcionamento se encontram regulados no presente estatuto.

Artigo 2.º

Conteúdo

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

Artigo 3.º

Difusão

A revista é distribuída gratuitamente às entidades definidas pela 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

Apoio científico

A revista Contabilidade e Gestão tem o apoio científico da Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES), mediante protocolo de colaboração entre aquela associação e a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Artigo 7.º

Órgãos

São órgãos da revista Contabilidade e Gestão:

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

Artigo 8.º**Direcção**

1. A Direcção é constituída por um Director e três Directores Adjuntos.
2. O Director é, por inerência, o Presidente da Direcção da OTOC.
3. O Director é coadjuvado pelos Directores Adjuntos, sendo destes por inerência, o Presidente do Conselho Técnico da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, o Presidente da Direcção da Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES) e o terceiro nomeado pelo Director.
4. Compete à Direcção:
 - a) Aprovar o Regulamento Interno;
 - b) Nomear, renovar e destituir os membros do Conselho editorial e dos especialistas (*referees*);
 - c) Propor à Direcção da 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 Direcção funciona colegialmente, tendo o director voto de qualidade.

Artigo 9.º**Conselho Editorial**

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

Artigo 10.º**Especialistas**

- 1 – Os especialistas (*referees*) são professores doutorados ou especialistas com currículo científico relevante nas áreas científicas da revista;

- 2 – Os especialistas têm autonomia científica para avaliarem os artigos que lhes são entregues pelo Conselho Editorial.

Artigo 11.º**Remuneração dos Órgãos**

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

Artigo 12.º**Autonomia**

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

Artigo 13.º**Incompatibilidades**

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

Artigo 14.º**Interpretação**

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

Artigo 15.º**Publicidade**

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

Lisboa, 27 de Abril de 2004

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

Submissão de artigos

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

revistacontabilidade@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 objectivos da Contabilidade e Gestão, será enviado pelo Conselho Editorial para dois referees com o objectivo de obter os comentários de (*double-blind review*). Todos os artigos serão objecto de revisão anónima por, pelo menos, dois especialistas (*referees*).

O Conselho Editorial chegará a uma decisão sobre a publicação depois de ter em conta os relatórios dos referees. Os autores obterão os comentários dos referees e a decisão sobre a publicação ou não, dentro do mais curto espaço de tempo possível. Os artigos só serão considerados pela Contabilidade e Gestão se não tiverem sido publicados ou não estiverem submetidos em mais nenhuma revista. Se quadros, ilustrações ou qualquer outro material sujeito a copyright for usado, deverá ser pedida autorização pelo(s) autor(es) e incluída no momento da submissão. Deverá aparecer uma declaração clara no texto, se qualquer material tiver sido publicado anteriormente. Qualquer agradecimento deverá ser incluído junto do material usado.

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

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

Crítérios de Avaliação

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

Preparação do Manuscrito

Formato e estilo

Os manuscritos devem ser em português, espanhol ou inglês e devem usar espaço-duplo com uma margem de 2,5 cm em cada parte da página, dimensão A4. A primeira página (página do título) deverá conter o título do artigo, nomes dos autores e instituições a que pertencem. Deverá também conter a morada, n.º de telefone, n.º de fax e e-mail do autor para quem serão enviadas as decisões, provas e offprints. Para apoiar a objectividade da avaliação o(s) autor(es), deve(em) ao longo do texto evitar qualquer referência a si próprio(os) que possibilite a sua identificação pelos referees.

Resumo

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

Referências

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

Para múltiplas citações do mesmo ano usar a, b, and c imediatamente a seguir ao ano de publicação. O(s) número(s) da(s) páginas a usar em transcrições, deve(m) ser colocado(s) depois da data separado por dois pontos (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 Helliard, 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, with the institutional support of the Portuguese Association of Higher Education Accounting Teachers (ADCES). It is published two times a year with the objective of providing in-depth discussion and critical analysis of developments, which affect academics and professionals working in all areas of accounting and business. It publishes articles by academics and researchers as well as by leading practitioners. The journal is interested to publishing research-based papers and other information on key aspects of accounting and management of relevance to practitioners, academics, students and accounting professional bodies. Papers can be written in Portuguese, Spanish or English.

Submission of Papers

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

mission. A clear statement should appear in the text if any material has been published elsewhere in a preliminary form. Any acknowledgments should be included in the material captions.

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

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

Evaluative Criteria

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

Manuscript Preparation

Format and style

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

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

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

Abstract

The second page should include the paper's title and an abstract (up to 200 words). The abstract should be an accurate representation of the paper's contents. There should be no indication of the identity of the author(s) or the author's (or authors') affiliations.

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

References

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

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

Book

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

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

Article

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

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

Report

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

Figures and tables

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

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

Acknowledgements

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

Footnotes

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

Proofs and offprints

The designated author will receive proofs in PDF format, which should be corrected and returned within six days. Amendments at the page-proof stage are difficult and expensive and any alteration to the original text is strongly discouraged. A copy of the journal will be sent by post to all corresponding authors after publication. Corresponding authors will receive the article by email as a complete PDF and are allowed to print up to 50 copies, free of charge, and to delivery between colleagues.

Especialistas / Editorial Board

Aldónio Ferreira	Monash University – Austrália
Ana Isabel 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
Luís 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

Parceria Científica | Scientific Partnership
Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior

DIRECÇÃO | DIRECTION
Director | Director
António Domingues de Azevedo

Directores Adjuntos | Vice Directors
António Pires Caiado
Avelino Azevedo Antão
Guilhermina Freitas

Conselho Editorial | Executive Direction
Presidente | Editor Lúcia Lima Rodrigues

Assessora de Direcção | 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

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>

Accounting History

Call for papers

The Evolution of Accounting as a Global Profession: State Relationships, Service Scope, Client Mix, Practitioner Origins, Qualifying Prerequisites and Professional Ethos

31 August, 2011

Since the mid nineteenth century the increasing scale and scope of global business activity has created rich opportunities for the evolution of professional accounting. Specialized organizations emerged to establish the boundaries of the community of competent practitioners, to provide order in the governance of professional affairs and to promote the interests of their membership within a broader socio-economic setting. Like the rise of great cities and the shift to industrial economies, the appearance of new professions, like accounting, became a distinguishing characteristic of modern society. These groups utilized their special knowledge to facilitate the smooth integration of the new polity's many interdependent elements. During the course of the last four decades accounting historians have developed a rich body of scholarship that explores the evolution of accounting professionalism particularly within national contexts.

A special issue of Accounting History on the above-titled theme is scheduled to be published early-mid 2013. Accounting scholars are invited to submit manuscripts that address how the process of professionalization surmounted national boundaries and took on a more global character. This drive, which has become especially pronounced during the decades after World War II, responded to the gradual trend involving the lowering of trade barriers among the world's major economies. The rapid growth in international trade which resulted has radically transformed the nature of accounting practice and confronted professional structures with new challenges. Globalization compelled many practice units to go overseas as a necessary means for retaining clients whose businesses were increasingly moving offshore. In addition, the formation of major free trade zones such as the European Union created strong pressures to standardize the organization, governance and other attributes of professional life across national borders.



Guest editor:

The guest editor of this special issue of *Accounting History*, Paul Miranti of Rutgers Business School, invites contributors to submit manuscripts for any period that involved efforts to project any aspect of accounting professionalism to a global sphere. Submission must be written in English and forwarded electronically to the guest editor by 31 August 2011.

Manuscripts will be subject to the usual double blind review process of *Accounting History*. Queries about the special issue and manuscripts should be forwarded to Paul Miranti at: miranti@business.rutgers.edu

II International Conference

Before and after Luca Pacioli

Sansepolcro | Perugia | Florence

17 | 18 | 19 June 2011

Call for Papers & Provisional Program

Organizers

| Centro Studi “Mario Pancrazi” – Associazione senza fini di lucro per la valorizzazione della cultura delle matematiche
| Società Italiana di Storia della Ragioneria

Under the auspices of

| Senato della Repubblica Italiana
| Presidenza del Consiglio dei Ministri
| Regione Toscana
| Provincia di Arezzo
| Provincia di Perugia
| Comune di Firenze
| Comune di Sansepolcro
| Università degli Studi di Firenze
| Università degli Studi di Perugia
| Università degli Studi di Siena
| Università degli Studi di Urbino

Main Sponsors

| Aboca
| Fondazione Cassa di Risparmio di Perugia

Collaborators

| Academy of Accounting Historians
| Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade APOTEC
| Associazione Storica Alta Valle del Tevere

| Camera di Commercio di Arezzo
 | Comptabilite'S. Revue d'histoire des comptabilités
 | Comunità Montana Sansepolcro
 | Convitto "Regina Elena" INPDAP
 | Del Siena
 | Fondazione Piero della Francesca
 | I.P.S.A.A. Pieve S. Stefano
 | Impresa Appennino Centrale
 | Istituto Professionale Alberghiero Caprese Michelangelo AR
 | Liceo "Città di Piero"
 | Museo Civico di Sansepolcro
 | Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas-OTOC
 | Sita
 | Università degli Studi e-Campus

Preliminary Program

June 16th Arrival of participants in Città di Castello (PG) and accommodation at Hotel Garden

June 17th TEATRO CONVITTO "REGINA ELENA"
 Via San Bartolomeo, n. 1 - Sansepolcro

09:00 Welcome to participants by Local Authorities and by Prof. Luciano D'Amico. President of the Società Italiana di Storia della Ragioneria

09:20 Giuseppe Catturi. University of Siena, Italy.
Ethics and merchant activities at the end of the XV century: Luca between Bernardino (franciscan) and Antonino (dominican)

10:00 Franco Polcri. Archivist at the Diocesan Archive of Sansepolcro, Italy. *Meeting with Luca Pacioli and his family*

10:40 Coffee break

11:00 Alan Sangster. University of Middlesex, London, United Kingdom. *Pacioli, school teacher and university professor*

11:40 Argante Ciocci. Pacioli Studios, Italy.
Mathematics among Middle Ages and Renaissance

12:20 Oktay Güvemli. University of Marmara, Istanbul, Turkey.
Accounting in Turkey at the time of Luca Pacioli

13:00 Lunch

15:00 Basil Yamey. London School of Economics, United Kingdom.
Pacioli, Manzoni, Oldcastle and Ympyn revisited

15:45 Giuseppe Rossi. Commercial Institut "I.Salviani" of Città di Castello, Italy. *Research Itinerary: from Piero della Francesca to Luca Pacioli*

16:15 Coffee break

16:15 ROUND-TABLE: *Accounting and history.*
 Conducted by Esteban Hernandez-Esteve.
 President of the AECA Accounting History Commission

18:00 Parallel Sessions

June 18th

09:00 SANSEPOLCRO TOUR: Via de' Cipolli, Museo Civico, Palazzo delle Laudi, Cathedral, Museo Aboca

13:00 Lunch

AUDITORIUM FONDAZIONE CASSA DI RISPARMIO DI PERUGIA. Corso Vannucci, 47 - Perugia
 Welcome to participants by Municipal Authorities of Perugia

16.15 Andrea Bellucci. University of Perugia, Italy.
Luca Pacioli professor in Perugia

17.00 Gianfranco Cavazzoni-Libero Mario Mari,
 University of Perugia, Italy. *Pacioli's school in Perugia*

17.45 Massimo Ciambotti. University of Urbino, Italy. *Luca Pacioli, double-entry bookkeeping, accounting and society history*

18.30 Limeng Song. University of Zhongnan, China.
Accounting in China at the time of Luca Pacioli

June 19th

09:00 FLORENCE: Visit the Pacioli Necrologium preserved at the Convent of St Croce

11.00 PALAZZO VECCHIO - Salone dei Duecento - Firenze
 Enrico Giusti. University of Florence, Italy.
Mathematics, from Abaco schools to University

- 12.00 Jim McKinney. President of The Academy of Accounting Historians, Cleveland, Ohio, USA.
Activities of the Academy of Accounting Historians

CLOSING SPEECH

Esteban Hernandez-Esteve. Autonomous University of Madrid, Spain.
Incunabula on mathematics published before Pacioli's Summa

- 13:00 Lunch

The Conference

The Accounting History Commission of the Spanish Association for Accounting and Business Management (AECA) promoted in 2009 the First International Conference to remember the day of Luca Pacioli's death (19 June 1517, according to a document preserved at the Convent of Santa Croce in Florence). In the run of the Conference, held at the Monastery of San Lorenzo de El Escorial in Spain in June 19, 2009, the scholars discussed a subject of large scientific relief: Accounting History as a privileged way to approach historical research.

The Second International Conference that will be held the days 17, 18 and 19 June 2011 in Sansepolcro, Perugia and Florence, has been honored with the Medal awarded by the President of the Italian Republic. It is organized jointly by the Centro Studi "Mario Pancrazi", the Accounting History Commission of AECA, and the Società Italiana di Storia della Ragioneria, under the auspices of the Presidente della Repubblica Italiana, Senato della Repubblica Italiana, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Regione Toscana, Provincia di Arezzo, Provincia di Perugia, Comune di Firenze, Comune di Sansepolcro, Università degli Studi di Firenze, Università degli Studi di Perugia, Università degli Studi di Siena, Università degli Studi E-Campus, and Università degli Studi di Urbino. Its main sponsors are Aboca and the Fondazione Cassa di Risparmio di Perugia. The Conference also counts with the collaboration and support of the Academy of Accounting Historians, Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade -APOTEC, Associazione Storica Alta Valle del Tevere, Camera di Commercio di Arezzo, Comptabilite'S. Revue d'histoire des comptabilités, Comunità Montana Sansepolcro, Convitto "Regina Elena" INPDAP, Del Siena, Fondazione Piero della Francesca, I.P.S.A.A. Pieve S. Stefano, Impresa Appennino Centrale, Istituto Professionale Alberghiero Caprese Michelangelo AR, Liceo "Città di Piero", Museo Civico di Sansepolcro, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas-OTOC and Sita. Professors and different Italian and foreign persons, associations and economic and cultural entities, interested in the promotion of the study of mathematics and accounting history, have also collaborated on the success of the event.

At the event will take part professors from Italian and foreign universities (among others from the Universities of Florence, Instituto Politécnico Nacional de México, León, London, Autónoma de Madrid, Marmara of Turkey, Minho of Portugal, Perugia, Sevilla, Siena, Urbino), as well as eminent scholars, experts in accounting history, authors of studies on the Italian and European mathematical culture from the Renaissance up to the present. The Conference will be articulated in three sessions: the first one will be developed in Sansepolcro and will focus on the paciolian contribution to the development of philosophical and scientific thought, on the growing influence of mathematical techniques and thought on all branches of learning, on the popularization of mathematics at the university and at the abacus schools, Luca Pacioli's teaching methods both at the abacus school and the university, the nature of accounting history as a methodological way to approach historical research in general, and so on. The second session will be held in Perugia and will stress Pacioli's work as a teacher of applied mathematics at the Studium Generale of Perugia, as an author of fundamental synthesis of doctrines and accounting practices, propagator of double-entry accounting, populariser of mathematical sciences and ambassador of the Renaissance in the world; the third one will be held in Florence and will illustrate Pacioli's contribution to modern mathematics. The sessions will not be lacking of contributions on economic and financial history nor on accounting events of entities reflecting civil, religious, formative and cultural aspects of the European and general history. The participants will be offered the opportunity to gaze at the Necrologium pacioliano preserved at the Convent of Santa Croce in Florence.

Scientific Committee of the Conference

Esteban Hernandez-Esteve (President)
Luciano d'Amico
Giuseppe Catturi
Gianfranco Cavazzoni
Matteo Martelli (Secretary)

Convener

Matteo Martelli

Call for papers

Quality papers on all subjects of accounting and mathematics history will be accepted after the pertinent anonymous review. Deadline for the sending of papers or sufficiently developed abstracts will be May 15. The decision will be communicated to the authors no later than May 31. The accepted papers will be presented in parallel sessions. After the Conference the authors will send the full and, in its case improved, versions of the papers for the purpose of publication in the Conference Proceedings. **Deadline September 30.**

Registration form, papers and correspondence to:
matteomartelli42@alice.it | www.centrostudimariopancrazi.it



ASSOCIAÇÃO DE DOCENTES DE
CONTABILIDADE DO ENSINO SUPERIOR

ADCES

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

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

www.adces.org