127E

AS MUDANÇAS CONTABILÍSTICAS NA SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DO PORTO: O PERÍODO 1914-1917

Ângela Patrícia Barbedo

Doutoranda em Contabilidade

Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho

Ana Maria Bandeira

Professora Adjunta

ISCAP, Instituto Politécnico do Porto

Lúcia Lima Rodrigues

Professora Associada com Agregação

Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho

Área Temática:

História da Contabilidade

Palavras-chave:

Santa Casa da Misericórdia do Porto, Entidade sem fins lucrativos, Método das Partidas Dobradas, Mudanças Contabilísticas, Portugal.

AS MUDANÇAS CONTABILÍSTICAS NA SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DO PORTO: O PERÍODO 1914-1917

Resumo:

O objetivo desta investigação consiste em analisar o processo de reforma do sistema de escrituração contabilística aplicado na Santa Casa da Misericórdia do Porto, entre 1914-1917. Para o efeito, utilizou-se uma metodologia investigação qualitativa, interpretando os dados utilizando a teoria institucional.

A decisão de alterar o sistema contabilístico partiu do topo da hierarquia organizacional em resposta às sucessivas pressões técnicas por parte dos seus membros. Através da adoção das partidas dobradas a instituição passou a obter uma informação financeira de fácil compreensão e relevante, bem como deu a conhecer pela primeira vez o fundo/capital da sua estrutura.

Palavras-chave:

Santa Casa da Misericórdia do Porto, Entidade sem fins lucrativos, Método das Partidas Dobradas, Mudanças Contabilísticas, Portugal.

1. Introdução

Ao longo dos anos, o setor que incorpora as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESNL) tem sofrido diferentes mudanças económicas, políticas e sociais, que proporcionaram o seu rápido desenvolvimento e crescimento, a nível internacional (Alexander, 2000; Georke, 2003; Jegers & Lapsley, 2003). O valor atribuído advém das lacunas demonstradas pelo setor privado e, principalmente, pelo setor público na resposta adequada às necessidades da sociedade (Cordery, 2012) ou na coadjuvação com o Estado na prestação de serviços sociais considerados complementares (Salamon, 1987). Segundo Salamon (1987), em virtude da sua natureza, este setor é considerado um mecanismo de resposta primária às necessidades da sociedade desenvolvendo atividades em diversas áreas (Speckbacher, 2003; Tucker & Parker, 2013, Yetman & Yetman, 2012).

A relevância que é atribuída a este setor conduziu a uma procura sobre o controlo como uma ferramenta para a tomada de decisão, bem como sobre a informação financeira e não financeira que preserve a confiança da sociedade e uma boa capacidade de gestão dos seus recursos (Andrade & Franco, 2007). Dessa forma, um estudo que incida sobre a necessidade de se adotar ou integrar novas práticas revela-se um instrumento essencial para complementar e melhorar o conhecimento sobre um setor cada vez mais pertinente, incluindo a adoção de um sistema contabilístico, designadamente, o método das partidas dobradas (Vakkuri, 2003; Flack & Ryan, 2005). A literatura menciona que os principais benefícios da adoção deste método é a integração da conta capital (Fisher, 2000), deter uma prática legítima, proporcionar informações necessárias para o controlo e tomada de decisão e capacidade para prevenir a fraude (Rodrigues, Carqueja & Ferreira, 2016). Por outro lado, a investigação da mudança é uma tarefa complexa, no entanto, várias teorias têm sido utilizadas incluindo a teoria institucional (Burns & Scapens, 2000; Siti-Nabiha & Scapens, 2005). Simultaneamente, a questão do “porquê” e “como” através do tempo e de contextos organizacionais específicos tem sido abordada por um relevante conjunto de autores (Tessier & Otley, 2012).

Nesse sentido, o objetivo de investigação consiste em analisar o processo de reforma do sistema de escrituração contabilística aplicado na Santa Casa da Misericórdia do Porto (SCMP), no período de 1914-1917, por forma a interpretar e compreender a seleção do método das partidas dobradas e o contexto da sua aplicação.

O método de investigação delineado para a recolha de dados foi o qualitativo, baseado na análise de fontes primárias e secundárias para sustentar a análise e interpretação do caso. Estes dados foram interpretados utilizando a teoria institucional, proporcionando

informações valiosas sobre o processo de mudança no setor das ESNL, que embora seja uma área promissora ainda revela um objeto pouco explorado na literatura contabilística científica (Irvine, 2011).

Desta forma, o presente estudo pretende responder aos diversos apelos para a realização de investigações que analisem o passado contabilístico de uma ESNL (Carnegie, 2014; Cordery, 2012; Sargiacomo & Gomes, 2011; Servalli, 2013) devido à sua importância económica e social (Irvine, 2011). Simultaneamente, a investigação procura responder à necessidade de se analisar as mudanças contabilísticas sob diferentes regimes políticos para se compreender melhor como a contabilidade influenciou e foi influenciada pelo contexto social, económico e político (Baños *et al*., 2005). Por outro lado, os critérios para a escolha da SCMP relacionam-se com o seu papel relevante na sociedade, não só pela sua antiguidade mas principalmente pelas suas diferentes instituições e utentes, o vasto e valioso património e pela sua história.

Na próxima secção, apresenta-se a SCMP sob diferentes aspetos. Em seguida, descreve-se o quadro institucional e analisa-se a gestão da mudança sobre a integração do método das partidas dobradas. Seguidamente, analisa-se e discute-se os resultados obtidos e, por fim, encontra-se a síntese das principais conclusões, sem deixar de referir as limitações do estudo e eventuais sugestões para pesquisas futuras.

2. A Santa Casa da Misericórdia do Porto e o contexto socioeconómico no período em análise

A Santa Casa da Misericórdia do Porto (SCMP) apresenta-se como uma organização de caridade e de assistência social, de fins filantrópicos e utilidade pública, pertencente ao setor português das ESNL, com o objetivo primordial de satisfazer as carências sociais e praticar atos de culto católico, de acordo com os princípios da doutrina e da moral cristã (SCMP, 2006). Segundo a sua natureza e objetivos, a SCMP assume um papel relevante na sociedade portuguesa, não só pela antiguidade que detém mas, particularmente, pelos seus numerosos estabelecimentos e utentes, o seu vasto e precioso património e pela sua proeminente história (SCMP, 2006).

A SCMP, fundada em 14 de Março de 1499 sobre a Ordem Jurídica Canónica, surgiu na regência da Rainha D. Leonor, com o apoio integral do Rei D. Manuel I. Nesse sentido, através da recomendação régia revelada na carta que este redigiu aos homens bons e aos governantes do burgo portuense, revelou o interesse em apoiar os mais desfavorecidos e de levar a cabo as 14 Obras de Misericórdia (SCMP, 2006). As obras das Misericórdias estão divididas pelas sete obras espirituais e sete obras corporais (SCMP, 2006). Assim, as obras espirituais estão diretamente ligadas a questões morais e religiosas, enquanto as obras corporais estão relacionadas com os fatores materiais (SCMP, 2006).

No período do estudo, a ação da SCMP assenta em diversas áreas de atividade dispersas por uma vasta rede de instituições: Instituto para Surdos-Mudos Araújo Porto, Hospital de Convalescentes e Sanatório Semide, Asilo de Cegos de S. Manuel, Recolhimento de Velhas Inválidas, Hospital de Alienados do Conde de Ferreira, Hospital dos Entrevados e de Entrevadas, Recolhimento de Órfãs de Nossa Senhora da Esperança, Recolhimento de Viúvas Pobres, Hospital de Lázaros e de Lázaras, Hospital Geral de Santo António e o Estabelecimento Humanitário do Barão de Nova Sintra (SCMP, 1917-1918).

Simultaneamente, no período em análise, a sociedade vivia um tempo conturbado devido à I Guerra Mundial (1914-1918) que proporcionou graves consequências a nível social, político, financeiro e económico (SCMP, 1914-1915; SCMP, 1916-1917). Em Portugal, também se vivia uma fase conturbada devido à negligência do poder político e ao desejo excessivo pela obtenção de riqueza por certos indivíduos (SCMP, 1917-1918).

Perante esse contexto, as misericórdias tentavam dar uma resposta adequada ao número significativo de pedidos de ajuda que recebia da população, com o objetivo de diminuir o infortúnio humano (SCMP, 1916-1917). A Tabela 1 mostra a assistência que a SCMP prestou durante o período em análise.

Tabela 1: Assistência prestada pela SCMP (1914-1917)

TIPO DE ASSISTÊNCIA	ANO			
	1914	**1915**	**1916**	**1917**
Doentes Internados	7.267	7.986	7.795	6.939
Maternidade	n/d	831	1.381	1.029
Consultas Externas	249.238	264.101	248.269	247.739
Medicamentos	78.814	74.234	50.745	50.745
Higiene Pessoal (Banhos)	16.919	17.330	17.080	16.316
Massagens	167	153	79	56
Exames Médicos	9.607	7.039	4.892	4.892
Operações Cirúrgicas	n/d	904	899	849
Assistência em dinheiro	33.659$33	35.819$06	34.992$79	34.232$98

Fonte: SCMP, 1914-1915; SCMP, 1915-1916; SCMP, 1916-1917; SCMP, 1917-1918.

A sociedade tem por costume mencionar que a SCMP é rica devido ao seu património volumoso, contudo, cada vez mais são os indivíduos que necessitam do seu auxílio para combater as suas necessidades primárias, que crescem espantosamente em consequência do aumento gradual de miséria (SCMP, 1914-1915). Esta situação agravou-se devido às consequências da guerra e fraca gestão política (SCMP, 1914-1915), como se demonstra na Tabela 2

Tabela 2: Resumo da Receita e Despesa da SCMP (1914-1918)

DESIGNAÇÃO	1914-1915	1915-1916	1916-1917	1917-1918
Receita	767 997,18	905 097,17	975 140,32	1 028 469,31
Despesa	645 019,78	786 163,56	851 929,34	890 034,79
Saldo	**122 977,40**	**118 933,61**	**123 210,98**	**138 434,52**

Fonte: SCMP, 1914-1915; SCMP, 1915-1916; SCMP, 1916-1917; SCMP, 1917-1918.

Neste período a situação económica e financeira da SCMP era favorável devido à prudência e ao esforço dos seus administradores que conseguiram manter o seu padrão de ajuda aos carenciados (SCMP, 1916-1917). No entanto, as despesas agravaram-se devido à subida acentuada do preço de todos os géneros alimentares, combustíveis e substâncias medicamentosas (SCMP, 1915-1916). No decorrer dos exercícios económicos foi necessário, por parte da administração, suspender a execução de todas as despesas que não eram absolutamente necessárias para se fazer face ao seu aumento (SCMP, 1915-1916).

3. A perspetiva institucional sobre as mudanças contabilísticas

Os investigadores que utilizam a metodologia de natureza interpretativa acreditam que a contabilidade, no contexto de prática social, é um fenómeno socialmente construído (Ryan, Scapens & Theobald, 2002). Nesse contexto, estes investigadores desenvolvem a sua investigação usando distintas teorias sociais que procuram compreender o fenómeno em estudo tendo em reflexão um dado contexto institucional.

Na presente investigação, através da teoria institucional pretende-se estudar e analisar as práticas contabilísticas (DiMaggio & Powell, 1991) na SCMP, ou seja, saber o porquê de a organização adotar determinadas práticas contabilísticas em detrimento de outras. Assim, a teoria institucional irá incidir sobre o contexto social, político e económico que afetaram a contabilidade da organização (DiMaggio & Powell, 1991).

Esta teoria passou por diversas mudanças ontológicas e epistemológicas, no entanto, também evoluiu para uma investigação cada vez mais fundamentada por distintas orientações paradigmáticas (Catásus, 2015). Inicialmente, a teoria institucional apenas analisava as instituições do ponto de vista da ação humana e das intenções sociais (Catásus, 2015). Atualmente, esta teoria tenta explicar o papel dos processos económicos, sociais e políticos em torno das organizações em estudo, bem como da forma como são desenvolvidas (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004; Modell, 2014).

A investigação é fundamentada na teoria institucional, que tem sido bastante aplicada na economia, ciência política e na contabilidade (Scott, 1995), porque os investigadores de caráter institucional reconhecem o peso dos interesses ocultos por detrás das instituições (Chiwamit, Modell & Yang, 2014; Modell 2014). Simultaneamente, no presente estudo, esta teoria pode ajudar a explicar as mudanças organizacionais como, por exemplo, uma alteração no sistema contabilístico (Troshani, Parker & Lymer, 2015).

Segundo Scott (1995), a teoria institucional é composta por um “campo” que incorpora as organizações empresariais, grupos de interesse, associações comerciais, organizações profissionais, entre outros. Dentro do “campo”, uma determinada organização responde a uma pressão institucional sobre a decisão de adotar uma determinada prática, que pode gerar um conflito ou insatisfação nos membros da instituição (Higgins, Stubbs & Love, 2014; Irvine, 2011; Scott, 1995).

Os atores das organizações resistem às mudanças pelo facto de se agarrarem a crenças históricas que desafiam o seu senso de segurança e de rotina (Catásus, 2015). Assim, os atores percebem que os benefícios decorrentes do que é bem conhecido

(para eles) superam as novas alternativas e, dessa forma, eles resistem às mudanças (Catásus, 2015). Por outro lado, os conflitos ou a ausência de alinhamento entre os interesses dos atores organizacionais pode-se tornar uma resistência à mudança institucional (Chiwamit *et al*., 2014; Modell 2014). Assim, as normas institucionais são consideradas uma barreira à mudança, e esta só irá ocorrer quando as regras se tornarem inadequadas ou forem questionadas (DiMaggio & Powell, 1991).

Perante essa situação de incerteza, a organização irá procurar cópias ou modelos de sucesso do que é considerado a melhor prática (DiMaggio & Powell, 1991), e assim, irá ocorrer o processo de isomorfismo institucional (Higgins *et al.*, 2014).

Segundo DiMaggio & Powell (1983), através do isomorfismo institucional as entidades devem adotar e adaptar os modelos internacionais, ideias e melhores práticas, para que as práticas organizacionais se tornem mais estruturadas e semelhantes. Os condutores do isomorfismo institucional podem ser coercivos, normativos ou miméticos (DiMaggio & Powell, 1983).

Isomorfismo coercivo

O isomorfismo coercivo motiva as entidades a estabelecerem mudanças de acordo com a pressão formal ou informal de organizações com poder como, por exemplo, o Estado (Touron & Daly, 2013; Tuttle & Dillard, 2007). Mais concretamente, a coerção conduz as organizações a adotar certas práticas, estruturas ou comportamentos semelhantes aos de outras entidades, devido a pressões exercidas por atores poderosos de que dependem (Chiang & Northcott, 2012; Zhang, Boyce & Ahmed, 2014). Por exemplo, Irvine (2011) através de um estudo qualitativo analisou o processo de mudança, de uma organização sem fins lucrativos australiana que alterou o seu sistema de contabilidade baseado no caixa para um sistema de contabilidade baseado no acréscimo. Neste estudo, as pressões institucionais coercivas derivavam da necessidade de financiamento por parte do Estado (Irvine, 2011)

Isomorfismo mimético

O isomorfismo mimético é uma resposta à incerteza e à legitimidade dos atores menos poderosos, onde as instituições podem escolher entre copiar as inovações ou as práticas desenvolvidas, por outras entidades do seu setor, de forma a diminuir o risco (Unerman & Bennett, 2004).

Através desta perspetiva, as organizações operam de acordo com este ambiente para obter a legitimidade (DiMaggio e Powell, 1983). Por exemplo, no estudo de Irvine (2011)

existia o desejo de produzir os relatórios financeiros de acordo com as outras entidades empresariais.

Isomorfismo normativo

O isomorfismo normativo resulta do alinhamento dos valores profissionais e da educação formal dos sistemas (DiMaggio & Powell, 1983). Este isomorfismo acontece quando as normas são aplicadas internamente numa organização, simultaneamente com a pressão social coerciva exterior (Mizruchi & Fein, 1999). As instituições são pressionadas, por vezes, a seguir melhores práticas ou orientações (Dacin, 1997). Por exemplo, no estudo de Irvine (2011) as influências normativas são evidentes através da influência dos contabilistas profissionais da entidade em estudo. A adoção do novo sistema contabilístico foi apenas parcialmente bem-sucedido, porque apesar dos relatórios financeiros apresentarem uma nova imagem, a realidade evidenciada no interior da organização era muito diferente, devido às frustrações dos recursos humanos (Irvine, 2011).

4. Gestão da mudança para o método das partidas dobradas

O método das partidas dobradas (MPD) foi divulgado no século XIV e XV (Lee, 2013) por Pacioli, através da publicação da uma obra intitulada por "*Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalità"* (Derks, 2008; Lee, 2013). A literatura científica considera esta obra como o mais antigo livro impresso que aborda e trata o método (Dean, Clarke & Capalbo, 2016).

O MPD adquiriu um papel relevante para facilitar a coordenação e controlo de grandes entidades comerciais e apesar do contexto empresarial ser informatizado, este método continua a desempenhar um papel significativo (Sangster & Scataglinibelghitar, 2010).

4.1. Principal objetivo do método das partidas dobradas

Diferentes autores (por exemplo, Taylor, 1935; Pergallo, 1938) defendem que o MPD surgiu no início do século XIV (Lee, 2013) e foi utilizado, provavelmente, pela primeira vez no Reino Unido por uma sucursal de uma empresa italiana (Edwards, Coombs & Greener, 2002). Edwards, Dean & Clarke (2009) reconhecem este método como o mais apropriado a adotar pelas empresas comerciais, porque ajudava os comerciantes a gerir os seus próprios negócios.

Nessa conformidade, o MPD surgiu como um sistema fundamentado em regras capaz de distinguir diferentes tipos de transações comerciais e contas, através de um registo contínuo (Lee, 2013). O MPD proporcionava números importantes para o proprietário em relação à memória, ao controlo e tomada de decisão das empresas (Lee, 2013).

O método das partidas dobradas surgiu, evoluiu e se disseminou pela Europa (Rodrigues *et. al*., 2016) devido a diferentes questões que não foram completamente resolvidas por outros métodos (Liyanarachchi, 2015). A rápida ascensão do método foi, especialmente, devido ao equilíbrio entre as contas de débito/crédito (Fisher, 2000) e à obtenção de um registo contabilístico organizado (Yamey, 1956).

Segundo Sombart (1979), o principal objetivo da partida dobrada é assegurar o controlo dos movimentos ao longo do ciclo de capital de uma organização. O método contribuiu para a integração da "*conta capital*" (Fisher, 2000, p. 304), bem como para a inclusão do seu conceito que poderia ser inexistente (Chiapello, 2007).

O MPD facilita a representação dos proprietários de um negócio de uma determinada organização através de uma conta de capital, que possibilita que os ativos do negócio sejam convertidos em valores abstratos (Robertson & Funnel, 2012).

4.2. Dimensão retórica do método das partidas dobradas

O método das partidas dobradas apresenta uma riqueza informativa (Anes, 2002) clara e organizada (Lee, 2013). Este método apresenta diversos benefícios retóricos (Rodrigues & Sangster, 2013), como por exemplo, a invocação de Deus, a ideia que tem capacidade para evitar fraudes, a ideia de que é uma prática legítima e íntegra e que proporciona informações necessárias para o controlo e tomada de decisão (Rodrigues *et al*., 2016; Rodrigues & Sangster, 2013)

- **Invocação de Deus:** o método das partidas dobradas apresentava uma implicação moral (Dean *et al.*, 2016). Por outras palavras, a contabilidade era muito mais que uma questão de lei e o seu poder estava para além dos contabilistas ou das pessoas ricas (Dean *et al.*, 2016). Este método representava uma crença (Lee, 2013), com a finalidade de manter as contas morais da humanidade (Dean *et al.*, 2016).

- **Evitar a fraude:** é considerado simples e claro, bem como o melhor método a ser adotado para se prevenir fraudes ou erros nas contas (Rodrigues *et al.,* 2016).

- **Legitimidade e a integridade:** Yamey (1956) afirma que existem duas vantagens que levaram à ascensão do método das partidas dobradas. Em primeiro lugar, os registos contabilísticos são mais abrangentes e organizados e, em segundo lugar, a dualidade proporciona uma verificação oportuna sobre a exatidão e a integridade da contabilidade (Yamey, 1956; Fisher, 2000).

  Nesse contexto, este método apresenta-se como um argumento poderoso em favor da legitimidade do comércio, em geral, e dos lucros e da integridade dos negócios de uma instituição, em particular (Rodrigues *et al.*, 2016; Rodrigues & Sangster, 2013).

- **Controlo e tomada de decisão:** Através da ascensão do presente método, este foi considerado uma prática inovadora em uma época de quantificação, pela sua capacidade para oferecer informações necessárias para o controlo e para a tomada de decisão (Edwards *et al*., 2009).

Este método proporcionou uma capacidade de avaliar periodicamente a situação presente do negócio e permitiu uma avaliação informada do risco para se tomar quaisquer outras decisões (Edward *et al.,* 2009).

Por outro lado, os lucros de uma empresa passaram a ser quantificados (Fischer 2000). Em tais circunstâncias, argumenta-se que uma das vantagens do método foi a sua capacidade de demonstrar, de forma clara, aos investidores como os lucros de uma empresa foram gerados e posteriormente compartilhados (Newson, 2012).

5. Método de investigação

O objetivo de investigação consiste em analisar o processo de reforma do sistema de escrituração contabilística aplicado na SCMP, no período de 1914-1917, por forma a interpretar e compreender a seleção do método das partidas dobradas e o contexto da sua aplicação. Este período de análise incide sobre o processo de reforma do sistema de escrituração contabilística aplicado na SCMP. Nesse contexto, o presente período inicia-se no ano de 1914 e termina no ano de 1917.

O método qualitativo de natureza interpretativa será utilizado na presente investigação, para interpretar o "como" as práticas contabilísticas na SCMP mudaram e o "porquê" da mudança. Mais concretamente, pretende-se analisar o porquê de a entidade adotar o MPD em detrimento de outros métodos.

Nesse sentido, para obter uma interpretação sobre o contexto organizacional e social da SCMP no período observado e um relato rico e detalhado, será utilizado um conjunto de fontes de informação primárias e secundárias. Contudo, será dada uma maior relevância às fontes primárias, porque a sua análise continua a ser um elemento determinante na investigação sobre o passado contabilístico (Carmona, Ezzamel & Gutiérrez, 2004).

As fontes consideradas primárias serão maioritariamente os relatórios anuais de contas e registos contabilísticos, porque são consideradas fontes de informação fundamentais que proporcionam a compreensão sobre os eventos passados, no entanto, não devem ser utilizados de forma única (Parker, 1997). Assim, também serão utilizadas outras fontes consideradas relevantes para o estudo, como por exemplo as atas das sessões de reunião da administração, a correspondência, os orçamentos e outros documentos disponíveis no arquivo.

Por outro lado, como fontes secundárias serão utilizadas obras que explorem diferentes aspetos da SCMP, tais como o seu contexto político, social e económico no período em análise, que não surgem na análise das fontes primárias.

6. As mudanças contabilísticas na SCMP

O objetivo de investigação consiste em analisar o processo de reforma do sistema de escrituração contabilística aplicado na SCMP, no período de 1914-1917, por forma a interpretar e compreender a adoção das partidas dobradas e o contexto da sua aplicação, à luz da teoria institucional.

Nesse contexto, de forma a conseguir obter as respostas pretendidas dividiu-se a secção em três partes: identificar a sistema de escrituração contabilístico na SCMP antes da mudança, caraterizar as pressões institucionais sentidas para a mudança contabilística e adoção do MPD e analisar o processo de remodelação de escrita.

6.1. O sistema contabilístico utilizado antes do período de mudança

Na SCMP e nos seus estabelecimentos, o sistema de escrituração contabilístico utilizado antes do período da mudança era a contabilidade de caixa (sistema unigráfico). A SCMP devido à sua natureza estava sujeita às regras e normas impostas pelo Estado. O diploma publicado em 28 de março de 1891 regulava a escrituração contabilística, os orçamentos e a contabilidade das irmandades da misericórdia, confrarias e os institutos de piedade e beneficência. A escrituração da SCMP estava repartida por títulos, capítulos e artigos, conforme se pode verificar na Figura A e na Tabela 3.

Figura A: Resumo da escrituração do regime unigráfico da SCMP

- **Capítulo I:** Santa Casa da Misericórdia
- **Capítulo II:** Hospital Geral de Santo António
- **Capítulo III:** Hospital de Lázaros e de Lázaras
- **Capítulo IV:** Hospital de Entrevados e de Entrevadas
- **Capítulo V:** Recolhimentos de Velhas Inválidas de Santa Clara
- **Capítulo VI:** Recolhimento de Viúvas Pobres de Nossa Senhora das Dores
- **Capítulo VII:** Hospital de Alienados do Conde de Ferreira
- **Capítulo VIII:** Recolhimento de Órfãs de Nossa Senhora da Esperança
- **Capítulo IX:** Estabelecimento Humanitário do Barão da Nova Cintra
- **Capítulo X:** Instituto de Surdos-Mudos - Araújo Porto
- **Capítulo XI:** Asilo de Cegos de S. Manuel
- **Capítulo XII**: Hospital de Convalescentes - D. Francisco de Noronha (Prelada)

Tabela 3: A escrituração do regime unigráfico da SCMP, dividida por artigos

RECEITA	
Título I - Ordinária	
Artigo 1	Fundos Públicos Nacionais
Artigo 2	Títulos de Renda Perpétua
Artigo 3	Fundos Públicos Estrangeiros
Artigo 4	Papéis de Bancos, Companhias e Corporações Nacionais
Artigo 5	Papéis de Bancos e Companhias Estrangeiras
Título II - Extraordinária	
	Artigo único
DESPESA	
Título I - Obrigatória	
Artigo 1	Vencimentos de Pessoal
Artigo 2	Secretaria
Artigo 3	Legados e Esmolas
Artigo 4	Culto
Artigo 5	Diversas
Título II - Facultativa	
	Artigo único
Título III - Dívidas Passivas	
	Artigo único

Fonte: Elaboração própria

6.2. Principais fatores que influenciaram a mudança

O sistema contabilístico unigráfico não apresentava capacidade para dar respostas aos diferentes *stakeholders* sobre a sua informação financeira, uma vez que apenas relatava as receitas e as despesas do período, inviabilizando obter uma informação financeira de fácil leitura, relevante e fiável. Este regime de escrituração contabilístico adotado pelas entidades da natureza e importância da Misericórdia do Porto era considerado pelos seus atores organizacionais como "*deficiente e de incerta arrumação*" (SCMP, 1915-1916, p. VI).

De acordo com o Relatório e Contas (1915-1916, p. VI):

> *"Quando, (…) se movimentam avultados capitais de dinheiro, em papeis de crédito e em imóveis, com frequentes amortizações, substituições, aquisições forçadas, transferências, transformações, etc., a história dessas operações dos diversos fundos dispersa-se pelas contas anuais de receita e despesa e seus auxiliares e anexos, concatenação complicada e difusa, trabalhosíssima e maior parte das vezes falível".*

Devido à sua natureza, as ESNL dependem fortemente de doações e do financiamento do Estado (Reheul, Neghem & Sverbruggen, 2013). Simultaneamente, Salamon (1987) sugere que um forte apoio das partes interessadas é um recurso explicativo do sucesso destas entidades. Nesse contexto, uma boa gestão financeira tem sido reconhecida como um suporte para sustentar um desempenho eficaz e eficiente e, também, assegurar uma resposta às legítimas aspirações das principais partes interessadas (Connolly, Hyndman & Mcconville, 2013).

Nesse contexto, evidencia-se a presença de pressões para a necessidade de a SCMP utilizar um sistema de escrituração contabilística que possibilitasse uma melhor gestão dos seus recursos. A Misericórdia do Porto, assim como as restantes entidades da sua natureza, apresentavam uma grande dependência do financiamento que recebiam do Estado, bem como de doações de outras entidades públicas, privadas e de indivíduos.

Na Misericórdia do Porto a decisão de alterar o sistema contabilístico foi realizada pelo topo da hierarquia organizacional. Os principais atores da SCMP pretendiam que após a remodelação da escrita fosse possível a sistematização e gravação da história de todos os estabelecimentos e património da Misericórdia (SCMP, 1915-1916).

Mais concretamente, o novo sistema de escrituração da SCMP deveria estabelecer não só a história, mas também deveria apresentar uma fácil leitura e uma boa compreensão da evolução económica e financeira da entidade. Nesse contexto, a mesa da assembleia geral selecionou o método das partidas dobradas pela excelência da sua fiscalização e de controlo para auxiliar a tomada de decisão. Simultaneamente, também pretendiam uma "*escrituração clara, elucidativa e contínua que não servisse só para os efeitos legais*" (SCMP, 1915-1916, p. VII).

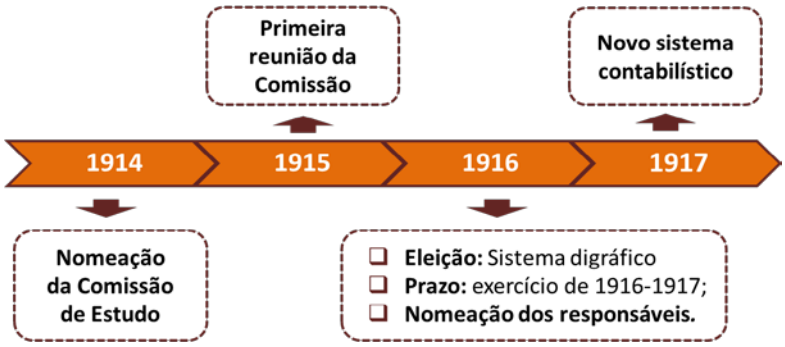
No entanto, a principal vantagem da utilização do método das partidas dobrada consistia na necessidade de preencher uma lacuna. O topo da hierarquia da SCMP pretendia dar a conhecer, pela primeira vez, o fundo/capital da Misericórdia e dos estabelecimentos sob a sua administração, bem como onde os valores em que esses fundos estavam aplicados (SCMP, 1915-1916).

Após a conclusão do processo de reforma o sistema unigráfico e o método de partidas dobradas teriam que ser utilizados em simultâneo, pois o sistema unigráfico era imposto por lei.

6.3. Como foi o processo de remodelação do sistema de escrituração

O processo de remodelação de escrita foi bastante longo e trabalhoso, com uma duração média de quatro anos, conforme indicado na Figura B.

Figura B: Processo de remodelação da escrita



Ano 1914

Na sessão de assembleia geral de 14 de janeiro de 1914, por proposta do Provedor foi nomeada uma comissão encarregada para estudar a remodelação da escrita da SCMP, a qual ficou constituída por três membros. Contudo, a provedoria autorizava a nomeação de mais membros para a integrarem (Ata nº 30 da sessão de 14 de janeiro de 1914).

Ano 1915

Passado mais de um ano após a nomeação da comissão de estudo, em 21 de março de 1915, esta reúne-se pela primeira vez com o objetivo de nomear um dos elementos para redigir um parecer sobre a alteração e seleção do sistema contabilístico. Este elemento era o responsável pela contabilidade da SCMP.

Não obstante a diferentes solicitações que foram realizadas a este membro ao longo do período, em 15 de setembro de 1915 este ainda não tinha apresentado à comissão o seu respetivo parecer.

> "*Não obstante várias e reiteradas, solicitações, que foram feitas a este irmão, ele ainda não apresentou à comissão o trabalho, certamente por motivos ponderosos e por isso ela se vê inibida de cumprir o seu mandato como desejado*" (Ata nº 12 da sessão de 15 de Setembro de 1915).

Perante esta situação, evidencia-se a primeira resistência à mudança sentida por parte dos recursos humanos. A comissão nomeada para estudar a remodelação da escrituração da SCMP, mesmo após diversas solicitações e pressões, não apresenta o parecer sobre o método de escrituração contabilística a adotar. Nesta fase, evidencia-se a ausência de pressões institucionais normativas, devido à verificação de uma certa acomodação ao ambiente de trabalho advinda da implantação de mudanças.

Ano 1916

Após a emissão do respetivo parecer, aliado aos principais fatores identificados para que fosse escolhido o MPD foi apresentada a resolução da sessão de 6 de Abril de 1916. Na sessão mencionada anteriormente, o secretário da mesa da assembleia geral indicava a seguinte resolução:

- ✓ *Que a escrituração da Santa Casa seja arrumada pelo sistema comercial (de partidas dobradas) sem deixar de satisfazer os preceitos legais:*
- ✓ *Que este sistema seja adotado no próximo exercício de 1916-1917;*
- ✓ *Que essa remodelação seja encarregada o chefe de contabilidade, Sr. Fernando Carvalho, auxiliado por então empregado das Repartições Centrais.*
- ✓ *Que a superintendência e fiscalização superiores dessa remodelação ficassem entregues a mim, secretário-geral.*

Simultaneamente, a mesa da assembleia geral resolveu que este processo deveria ser considerado como extraordinário por não poder ser executado dentro das horas normais de trabalho, sem prejuízo por isso da execução dos serviços normais do departamento de contabilidade (Ata nº 42 da sessão de 6 de Abril de 1916). Contudo, a assembleia geral da SCMP tinha a convicção de que o processo de remodelação não seria rápido, perfeito e completo devido à complexidade em ajustar às exigências das necessidades urgentes das funções do departamento de contabilidade (SCMP, 1915-1916).

Nesse sentido, agruparam-se, em cada estabelecimento, as receitas gerais para fazerem face às despesas gerais:

- **Artigo 6º:** Ativo por estabelecimento que anteriormente era considerada despesa corrente (aquisição de mobiliário, alfaias, instrumentos, aparelhos);
- **Artigo 7º:** Receitas e despesas de aplicação especial (por exemplo: as caixas de aposentação, serviço de heranças, socorros domiciliários);
- **Artigo 8º:** Receitas para capitalizar e a sua respetiva capitalização e introduziu-se a despesa de cada estabelecimento.

Ano 1917

Na sessão de 4 de Janeiro de 1917, o secretário-geral, comunicou à mesa que ainda não tinham sido iniciados os trabalhos de remodelação da escrita da SCMP.

De acordo com este, apesar das suas recomendações e instâncias feitas, o responsável pela contabilidade, "*alegava sempre com as melhores promessas, não ter tido ocasião de dar início a esses trabalhos, por motivos de transferências de pessoal antigo da sua secção em troca de outro menos experiente e, também devido às ausências prolongadas de alguns* empregados por doença" (Ata nº 27 da sessão de 4 de Janeiro de 1917).

Assim, verifica-se a segunda resistência à mudança que originou um atraso no processo de remodelação da escrita da SCMP devido a justificações consideradas infundadas por parte do responsável da contabilidade. Mais uma vez se verifica a ausência de pressões normativas.

Perante esta situação, a mesa mencionou que tais motivos nunca poderiam ser alegados, pela simples razão de que um chefe de serviço ter o dever de prevenir e de remediar a tempo tais faltas, pela sua cooperação prática. Simultaneamente, a mesa afirmou que não tinha sido realizado trabalho algum, fora das horas regulamentares, como estava previsto na sessão de Abril. Esta acreditava que se tivesse sido realizado desapareceriam os inconvenientes das transferências e ausências de empregados, cumprindo-se assim o compromisso tomado pela Mesa (Ata nº 27 da sessão de 4 de Janeiro de 1917).

Por essas razões, e ainda como ultimo recurso foi proposto e autorizada a contratação de "até *dois empregados extraordinários para a secção de contabilidade, expressamente para aquele fim e enquanto ele não for atingido*" (Ata nº 27 da sessão de 4 de Janeiro de 1917).

No entanto, na sessão de 14 de Abril de 1917, o secretário da mesa da assembleia geral revelou à impossibilidade de se encontrar um escriturário, habilitado com conhecimento do método das partidas dobradas que se prestasse a vir servir a SCMP, por um período extraordinário em apoio do departamento de contabilidade, que estava responsável pela remodelação de escrita (Ata nº 41 da sessão de 14 de Abril de 1917).

Nesse contexto, evidencia-se a terceira resistência à mudança nos recursos humanos quando se verifica a impossibilidade de contratar um escriturário, por não ter sido

encontrado alguém com conhecimento do MPD. Devido à influência dos contabilistas profissionais da SCMP, as pressões normativas não foram significativas.

Assim, tornou-se necessária a transferência de um funcionário do Hospital de Alienados do Conde de Ferreira para vir prestar esse serviço, enquanto fosse preciso. Neste ano, em cumprimento da resolução da Mesa de 6 de Abril de 1916 é apresentado o primeiro Balanço Geral da Santa Casa da Misericórdia do Porto (SCMP, 1916-1917).

Dessa forma, desaparece uma lacuna que de há muito se sentia necessário e conveniente preencher. Esta entidade dá a conhecer, pela primeira vez, qual é o fundo/capital da SCMP e de cada um dos estabelecimentos sob a sua administração (SCMP, 1916-1917).

Nesse sentido, do ponto de vista institucional, os fatores que influenciaram as mudanças na SCMP derivam de ausência de pressões coercivas e normativas. No entanto, devido à resistência à mudança verificada na influência dos contabilistas profissionais da SCMP, as pressões normativas não foram significativas porque os recursos humanos apresentaram diversas resistências à mudança.

7. Considerações finais

A investigação analisou o processo de reforma do sistema de escrituração contabilística de uma ESNL, com base na teoria institucional. Assim, os fatores que influenciaram as mudanças na SCMP derivam da ausência de pressões coercivas e normativas. Devido à resistência à mudança verificada na influência dos contabilistas profissionais da SCMP, as pressões normativas não foram significativas porque os principais recursos humanos não dominam a teoria e a prática contabilística.

A decisão de alterar o sistema de escrituração contabilística partiu do topo da hierarquia organizacional da SCMP porque tinham como objetivo fundamental dar a conhecer pela primeira vez o fundo/capital da Misericórdia e dos estabelecimentos que detinha sobre a sua administração, bem como conseguir obter todo o processo desses mesmos fundos. O provedor considerava que uma instituição que assume um papel pertinente na sociedade portuguesa e movimenta avultados montantes em dinheiro não devia utilizar o método unigráfico devido às suas múltiplas e diferentes limitações, como por exemplo, extenso, imperfeito, trabalhoso, complicado e apenas relatavam as receitas e despesas de período. Simultaneamente, desejavam que a nova escrituração fosse clara, elucidativa, contínua e que possibilitassem uma melhor gestão dos seus recursos monetários devido às pressões coercivas sobre a dependência que a SCMP apresentava sobre as diversas doações e financiamento do Estado. Simultaneamente, as pressões coercivas também foram pouco significativas devido à utilização do sistema unigráfico por imposição do Estado.

O processo de remodelação de escrita foi bastante longo e trabalhoso, com uma duração média de quatro anos. Nesse sentido, a acomodação ao ambiente de trabalho advinda da implantação de mudanças e a escassez de recursos humanos com conhecimentos sobre o método das partidas dobradas tornou complexo este procedimento. Contudo, salienta-se que apesar das diferentes resistências que se estabeleceram durante a mudança por parte dos recursos humanos, a administração da SCMP conseguiu alcançar os objetivos a que se propôs.

A SCMP, após a conclusão da mudança do sistema de escrituração contabilística passou a utilizar dois métodos em simultâneo na entidade e nos seus estabelecimentos. Ou seja, utilizava o sistema digráfico numa perspetiva interna, sobretudo para auxílio de tomada de decisão e uma melhor gestão dos seus recursos financeiros e, em paralelo, utilizava o sistema unigráfico para prestar contas segundo o obrigatório por lei.

A investigação pretende contribuir para o aumento do conhecimento e compreensão da natureza dos sistemas de escrituração usados por um setor pouco explorado na literatura de História da Contabilidade (ESNL), numa instituição com uma proeminente história (Santa Casa da Misericórdia do Porto) e num espaço (Portugal) por vezes negligenciado na literatura científica. Simultaneamente, pretende-se responder às distintas solicitações para a realização de investigações que analisem o passado contabilístico de uma ESNL (Carnegie, 2014; Cordery, 2012; Sargiacomo & Gomes, 2011; Servalli, 2013) devido à sua relevância económica e social (Irvine, 2011).

O estudo também apresenta diferentes limitações que afetam o seu resultado final. Dada a sua natureza qualitativa, os resultados e análises efetuadas não deverão proporcionar um quadro generalizado (Letherby, 2003), devendo-se ter cuidado quando se pretender aplicar os resultados em outros contextos (Vinnari & Laine, 2013).

Material de arquivo

Ata nº 12 da sessão de 15 de setembro de 1915

Ata nº 27 da sessão de 4 de Janeiro de 1917

Ata nº 30 da sessão de 14 de janeiro de 1914

Ata nº 41 da sessão de 14 de abril de 1917

Ata nº 42 da sessão de 6 de abril de 1916

Ata nº 43 da sessão de 19 de Abril de 1917

SCMP (1914-1915), Relatório e Contas da Santa Casa da Misericórdia do Porto 1914-1915.

SCMP (1915-1916), Relatório e Contas da Santa Casa da Misericórdia do Porto 1915-1916.

SCMP (1916-1917), Relatório e Contas da Santa Casa da Misericórdia do Porto 1916-1917.

SCMP (1917-1918), Relatório e Contas da Santa Casa da Misericórdia do Porto 1917-1918.

SCMP (2006), Relatório e Contas da Santa Casa da Misericórdia do Porto 2006.

Referências bibliográficas

Alexander, J. (2000). Adaptive strategies of nonprofit human service organizations in an era of devolution and new public management. *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 10, nº 3, pp. 287-303.

Andrade, M. & Franco R. (2007). *Economia do Conhecimento e Organizações Sem Fins Lucrativos*. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.

Anes, R. (2002). Accounting for the estates of deceased travellers: an example of early spanish double entry bookkeeping. *Accounting History*. Vol. 7, nº 1, pp. 79-99.

Banos, J.; López, V. & Sanz, M. (2005). *Estrategias de desarrollo local para los municípios Castilla-La Mancha*. Albacete: Popular Libros.

Burns, J. & Scapens, R. (2000). Conceptualising Management Accounting Change: an Institutional Framework. *Management Accounting Research*, Vol.11, nº.1, pp.3–25.

Carmona, S., Ezzamel, M. & Gutiérrez, F. (2004). Accounting history research: Traditional and new accounting history. *Revista Española de Historia de la Contabilidad, Spanish Journal of Accounting History*, Vol. 1, pp 24–53.

Carnegie, G. (2014). The present and future of accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27, nº 8, pp. 1241-1249.

Catasús, G. (2015), Institutional contradictions at and around the annual general meeting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, nº 1, pp. 102 – 127.

Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, pp. 263–296.

Chiang, C. & Northcott, D. (2012). Financial auditors and environmental matters: drivers of change to current practices. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8, nº 3, pp.340 – 363.

Chiwamit, P., Modell, S., & Yang, C. (2014). The societal relevance of management accounting innovations: economic value added and institutional work in the fields of Chinese and Thai state-owned enterprises. *Accounting and Business Research*, Vol. 44, nº 2, pp. 144–180.

Connolly, C., Hyndman, N. & McConville, D. (2013). UK charity accounting: An exercise in widening stakeholder engagement. *The British Accounting Review*, Vol. 45, pp. 58-69.

Cordery, C. (2012). Funding social services: An historical analysis of responsibility for citizens' welfare in New Zealand. *Accounting History*, Vol. 17, nº 3/4, pp. 463-480.

Dean, G., Clarke, F. & Capalbo, F. (2016). Pacioli's double entry – part of an intellectual and social movement. Accounting History Review, Vol. 26, nº 1, pp. 5-24.

Dean, G, Clarke, F. & Edwards, J. (2009). Merchants accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.34, nº 5, pp. 551-70.

Derks, H. (2008). Religion, capitalism and the rise of doubleentry bookkeeping, *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 18, nº 2, pp. 187-213.

Dillard, J., Rigsby, J. & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17, nº 4, pp. 506-542.

DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, nº 2, pp- 147–160.

DiMaggio, P. & Powell, W. (1991). Introduction to the new institutionalism in organizational analysis. In DiMaggio, P. & Powell, W., *The New Institutionalism in Organizational Analysis, University of Chicago Press* (pp. 1-38). Chicago, IL.

Edwards, J. (2015). The method of bookkeeping, deduced from clear principles, *Accounting and business research*, Vol. 45, nº 2, pp 256-277.

Edwards, J., Coombs, H. & Greener, H. (2002). British Central Government and “The Mercantile System of Double Entry” Bookkeeping: A Study of Ideological Conflict. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 27, nº 7, pp. 637-658.

Flack, T. & Ryan, C. (2005). Financial reporting by Australian nonprofit organizations: dilemmas posed by government funders. *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 64, nº 3, pp. 69-77.

Fischer, M. (2000). Luca Pacioli on business profits. *Journal of Business Ethics*, Vol. 25 nº 4, pp. 299-312.

Georke, J. (2003). Taking the quantum leap: nonprofits are now in business. An Australian perspective. *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, Vol. 8, nº 4, pp. 317-27.

Higgins, C., Stubbs, W. & Love, T. (2014). Walking the talk(s): Organisational narratives of integrated reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27, nº 7, pp. 1090-1119.

Irvine, H. (2011). From go to woe: How a not-for-profit managed the change to accrual accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 24, nº 7, pp. 824-847.

Jegers, M. & Lapsley, I. (2003). Foreword: The 21st century challenge: managing charitable entities as business enterprises. *Financial Accountability & Management*, Vol. 19, nº 3, pp. 205-207.

Lee, T. (2013). Reflections on the origins of modern accounting. *Accounting History*. Vol. 18, nº 2, pp. 141–161.

Letherby, G. (2003). *Feminist Research in Theory and Practice*. Open University Press: Buckingham.

Liyanarachchi, G. (2015). Antecedents of double-entry bookkeeping and Buddhist Temple Accounting. *Accounting History*. pp. 1–22.

Mizruchi, M. & Fein, L. (1999). The social construction of organizational knowledge: A study of the uses of coercive, mimetic and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 44, nº 4, pp. 653-683.

Modell, S. (2014). The societal relevance of management accounting: an introduction to the special issue. *Accounting and Business Research*, Vol. 44, nº 2, pp. 83–103.

Newson, L. (2012). The slave-trading accounts of Manoel Batista Peres, 1613–1619: Double-entry bookkeeping in cloth Money. *Accounting History Review*, Vol. 23, nº 2, pp. 343–365.

Parker, L. (1997). Informing Historical Research in Accounting and Management: Traditions, Philosophies, and Opportunities. *The Accounting Historians Journal*, Vol. 24, nº 2, pp.111-149.

Pergallo, E. (1938). *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping: A Study of Italian Practice from the Fourteenth Century*. American Institute Publishing Company, New York.

Reheul, A., Caneghem, T. & Verbruggen, S. (2013). Audit report lags in the Belgian non-profit sector: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, Vol. 43, nº 2, pp. 138-158.

Robertson, J. & Funnel, W. (2012). The Dutch East-India Company and Accounting for Social Capital at the Dawn of Modern Capitalism 1602-1623. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 37, pp. 342-361.

Rodrigues, L, Carqueja, H. & Ferreira, L. (2016). Double-entry bookkeeping and the manuscripts dictated in the Lisbon school of commerce*. Accounting history*. pp. 1-23.

Rodrigues, L. & Sangster, A. (2013). The role of the state in the development of accounting in the Portuguese-Brazilian Empire, 1750 -1822. *Accounting History Review*, Vol. 18, nº 3, pp. 161-184.

Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. London: Thonmson.

Salamon, L. (1987). Of Market Failure, Voluntary Failure, and Third-Party Government: Toward a Theory of Government-Non-profit Relations in the Modern Welfare State. *Journal of Voluntary Action Research,* Vol. 16, nº 1/2, pp. 29-49.

Sangster, A. & Scataglinibelghitar, G. (2010). Luca Pacioli: The Father of Accounting Education. *Accounting Education: an international journal*, Vol. 19, nº 4, pp. 423-438.

Sargiacomo, M. & Gomes, D. (2011). Accounting and accountability in local government: Contributions from accounting history research. *Accounting History*. Vol. 16, nº 3, pp. 253–290.

Scott, W. (1995). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Servalli, S. (2013). The Interface of Power and Charity in the Government of Poor: A Case from the Italian Context in the Sixteenth-Seventeenth Centuries. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 26, nº 8, pp. 1306-1341.

Siti-Nabiha, A. & Scapens, R. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, nº 1, pp. 44-73.

Sombart, W. (1979). Sombart on accounting history. *The academy of accounting historians*. Working paper, nº 35, pp. 244–262.

Speckbacher, G. (2003). The economics of performance management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 13, nº 3, pp. 267-281.

Taylor, R. (1935). Pacioli. *The Accounting Review*, pp. 168–173.

Tessier, S. & Otley, D. (2012). From management controls to the management of controls. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 25, nº 5, pp. 776 – 805.

Touron, P. & Daly, P. (2013). The Internationalization of Accounting Policy in a Soft-law Context: the Case of Renault, 1980–1984. *Accounting History Review*. Vol. 23, nº 2, pp. 185–212.

Troshani, I, Parker, L. & Lymer, A. (2015). Institutionalising XBRL for financial reporting: resorting to regulation. *Accounting and Business Research*, Vol. 45, nº 2, pp. 196-228.

Tucker, B. & Parker, L. (2013). Out of control? Strategy in the NFP sector: the implications for management control. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 26, nº 2, pp.234-266.

Tuttle. B. & Dillard, J. (2007) Beyond Competition: Institutional Isomorphism in U.S. Accounting Research. *Accounting Horizons*, Vol. 21, nº 4, pp. 387-409.

Unerman, J & Bennett, M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony?. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, nº 7, pp. 685-707.

Vakkuri, J. (2003). Research techniques and their use in managing non-profit organisations – an illustration of DEA analysis in NPO environments. *Financial Accountability & Management*, Vol. 19, nº 3, pp. 243-63.

Vinnari, E. & Laine, M. (2013). Just a passing fad?: The diffusion and decline of environmental reporting in the Finnish water sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 26, nº 7, pp. 1107-1134.

Yamey, B. (1956). Introduction. In A. Littleton and B. Yamey. *Studies in the History of Accounting*. Homewood, IL.

Yetman, M. & Yetman, R. (2013). Do donors discount low-quality accounting information?. *The Accounting Review*, Vol. 8, nº 3, pp. 1041-1067.

Zhang, G., Boyce, G. & Ahmed, K. (2014). Institutional changes in university accounting education in post-revolutionary China: from political orientation to internationalization. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, nº 8, pp. 819–843.