

Influência das práticas contabilísticas institucionalizadas nas relações de poder top-down e bottom-up: O caso da Diocese de Santarém em Portugal (1956-1975)

Cristiana Carvalho

Instituto Politécnico de Santarém

Rui Robalo

School of Management and Technology of Santarém
CICF – Research Centre on Accounting and Taxation

(*) Autor de contacto

Adriana Silva

Instituto Politécnico de Santarém

Abstract

This study aims to analyse how institutionalized accounting practices influence top-down and bottom-up power relations in the creation process of the diocese of Santarém, between 1956 and 1975. The study adopts a qualitative research methodology, analysing this process longitudinally.

The study contributes to the accounting literature in different ways. Its main contribution stems from providing evidence that institutionalized accounting practices can influence power relations of both top-down and bottom-up, and not just top-down relations. This study also contributes to the accounting literature based on the use of accounting tools by intra-organizational agents, with the aim of triggering and supporting processes of organizational change. Finally, this study also contributes to the scarce literature of the history of accounting, and accounting, in contexts of religious organizations.

Keywords: Accounting history; Power; Diocese; Religion; Institutional theory.

1. Introdução

A conexão entre a contabilidade e a religião tem se apresentado como uma área que requer mais investigação e, nesse sentido, vários são os apelos de investigadores a incentivar a pesquisa sobre a contabilidade em contextos de religião (e.g. Carmona & Ezzamel, 2006; Cordery, 2015). Carmona & Ezzamel (2006) ressaltam a importância de disseminar novos conhecimentos sobre a relação da contabilidade com as instituições religiosas. No entanto, dada a proeminência das instituições religiosas na história da sociedade, tanto espiritual como economicamente, a falta de interesse acadêmico em estudar a contabilidade no contexto dessas instituições é bastante desconcertante (Cordery, 2015). Nesse sentido, Carmona & Ezzamel (2006) introduzem novas questões de investigação que podem servir para investigações futuras, na tentativa de atrair potenciais acadêmicos no campo da história da contabilidade.

Na literatura é possível identificar que pesquisas com foco na relação entre a contabilidade e a religião tem dedicado interesse sobre o uso de sistemas e práticas contabilísticas para apoio ao controlo administrativo, económico e financeiro (Llopis et al., 2008; Oliveira, 2003; Dobie, 2008; Martins, 2010, Sandornil, 2016), à distribuição proporcional de encargos fiscais (Hernandez, 2007) e para as relações de poder internas e externas (Araújo, 2010; Leordini & Rossi, 2013; Gotti & Poli, 2014; Bigoni & Funnell, 2015; Magliani & Pietra, 2019). É aceitável que as organizações católicas sejam legitimadas por procedimentos padrão, onde a contabilidade atua como meio de informação e de exercício de poder (e.g. Zucker, 1987; Major & Ribeiro, 2017). É neste contexto que este estudo tem como base os estudos direcionados à compreensão do uso da contabilidade para a manutenção das relações de poder. Contribuindo com a literatura existente, este estudo reconhece as relações de poder entre dioceses e Santa Sé (Calvo, 2000; Hernandez, 2007; Gotti & Poli 2014; Bigoni & Funnell, 2015) e o papel da contabilidade nessas relações (Araújo, 2010; Leordini & Rossi, 2013; Gotti & Poli, 2014; Bigoni & Funnell, 2015; Magliani & Pietra, 2019). Ao responder “como as práticas contabilísticas institucionalizadas influenciam as relações de poder no processo de criação de uma diocese?”, diferentemente da literatura anterior, fornecemos evidências de que as práticas contabilísticas podem influenciar as relações de poder de ambos os tipos - top-down e bottom-up - e podem ser utilizadas para legitimar a criação de uma organização. Por sua vez, o estudo contribui com a literatura ao demonstrar que estes tipos de relações de poder podem acontecer em simultâneo e em direção a uma mesma unidade organizacional.

Com o objetivo de analisar como as práticas contabilísticas institucionalizadas influenciam as relações de poder no processo de criação de uma diocese, foi realizada uma pesquisa historiográfica e adotados os métodos de estudo de caso e da história oral. Os dados foram coletados no acervo histórico da Diocese de Santarém – Portugal e por meio de entrevistas a indivíduos que testemunharam o acontecimento. Os dados coletados tiveram como recorte temporal o período de 1956 e 1975. Este período foi marcado por processos de mudança na Igreja Católica, em que se assistiu ao questionamento de processos de secularização, em que os poderes públicos e as suas instituições afirmavam a sua autonomia em relação ao universo religioso (Almeida, 2009). Tendo em consideração todo o contexto em que ocorreram estes processos de mudança, recorreremos às premissas da teoria institucional e seus desenvolvimentos subsequentes (Major et al., 2018) para a análise interpretativa dos dados.

Para além desta introdução, o presente estudo contempla outras secções. Na próxima secção é apresentada uma revisão de literatura. Segue-se a terceira secção que atende à metodologia de investigação seguida neste estudo. Na quarta secção é apresentada a contextualização em que ocorre o processo de criação da Diocese de Santarém. O estudo empírico é apresentado na quinta secção, seguindo-se a sexta secção com a discussão dos resultados. As contribuições, limitações e sugestões para investigação futura são apresentadas na última secção deste estudo.

2. Revisão da literatura

Esta secção está dividida em duas subsecções. A primeira atende os estudos sobre práticas contabilísticas em contexto de organizações religiosas e, a segunda, atende à teoria institucional como quadro teórico com potencial de explicação de processos de mudança.

2.1. A contabilidade em contexto de organizações religiosas

Carmona & Ezzamel (2006) discutem sobre formas de contabilidade e prestação de contas, e identificam áreas de investigação em história da contabilidade que podem atrair a atenção de académicos para o desenvolvimento de estudos que procuram compreender a relação entre contabilidade e religião. A análise da literatura existente sobre a contabilidade em contexto de organizações religiosas demonstra a prevalência de investigações que abordam o impacto da contabilidade em casas monásticas e mosteiros em diferentes momentos temporais (e.g. Llopis et al., 2002; Oliveira, 2003; Dobie, 2008; Araújo, 2010; Martins, 2010; Leardini & Rossi, 2013; Sardonil et al., 2016).

Llopis et al. (2002) estudaram a forma como foi introduzido em 1597 no Mosteiro de Guadalupe um novo sistema de contabilidade designado *Livestock Sheets*, com o objetivo de delimitar o nível de produção de cada um dos animais do mosteiro. Estes documentos constituíam um instrumento vital para a melhoria da administração das propriedades rurais. Os autores examinam a abordagem adotada pelos monges, ao elaborarem inventários com algumas referências a cada elemento listado, bem como ao método de determinação da avaliação das diferenças entre as entradas e saídas de mercadoria, e a imputação e avaliação das receitas e despesas relativas ao período contabilístico.

Em outra pesquisa desenvolvida sobre o Mosteiro de Arouca, no período de 1786 a 1825, Oliveira (2003) analisou as práticas contabilísticas utilizadas e a forma como essas práticas se emolduram no quadro mais global das práticas contabilísticas em vigor em Portugal e no estrangeiro (nesse mesmo período). Analisando as fontes de receita e despesa dos respetivos mosteiros da congregação, e dos problemas relacionados com umas e outras no panorama socioeconómico da época, o autor procurou evidenciar que o sistema contabilístico empregue no Mosteiro de Arouca, cumprindo o método das cargas e descargas, tinha como finalidade o controlo do dinheiro e dos géneros que transpunham por diversos oficiais do mosteiro, possibilitando a informação regular sobre o estado económico-financeiro, bem como o controlo dos negócios do mosteiro e do seu endividamento.

Dobie (2008) apresentou o desenvolvimento da gestão financeira e controlo das casas monásticas inglesas, e respetivas propriedades, no final da Idade Média. Para o efeito, o autor teve em consideração os registos contabilísticos e elementos de gestão financeira medievais das casas monásticas, explorando o contexto religioso, social e económico em que esses elementos de gestão e controlo foram introduzidos, praticados e refinados. O autor analisou documentos que evidenciavam questões interpretadas como as garantias dos ativos das casas monásticas, a exploração dos seus recursos, o seu esforço para assegurar que todos os recursos haviam sido utilizados de forma eficaz e eficiente. Os resultados indicam que o processo de mudança dentro da organização interna e gestão dos mosteiros aconteceu como resposta às influências económicas e religiosas. O estudo contribuiu para a literatura a nível macro, uma vez que discute sobre a contabilidade e as finanças do período medieval nas casas monásticas.

Com recurso a fontes de arquivo (livros de contabilidade e outros documentos), Araújo (2010) adotou a perspectiva do poder de Foucault (1989) para identificar e observar o uso da contabilidade para o suporte das relações de poder existentes no contexto do Mosteiro de Santa Ana de Viana do Castelo, nos séculos XVIII e XIX. Os resultados indicam que as práticas de contabilidade introduzidas pelo regímen da fazenda, relativamente ao controlo das receitas e despesas do mosteiro e da prestação de contas, permitiram que os negócios do Mosteiro se tornassem visíveis tanto para a administração interna quanto externa.

Martins (2010) efetuou uma investigação com o objetivo de apresentar e descrever o sistema de contabilidade do Mosteiro de Santa Maria de Belém no seu último período de registo (1833), período antecedente à extinção das ordens monásticas em Portugal (1834). O sistema de contabilidade do mosteiro era organizado em cinco centros de atividade, cada um representado por um livro contabilístico que incluía uma inscrição inicial e uma final, a identificação do assunto do livro, as datas que começou a ser escrito e foi finalizado, bem como o nome dos monges que ordenaram o livro. Tratavam-se de ferramentas úteis para a análise económica. Porém, os monges não faziam uso do sistema de saída-entrada, nem do conceito das acumulações. Em vez disso, o mosteiro adotou uma contabilidade de base de caixa e o sistema de carga e descarga. O sistema contabilístico evidenciava sempre preocupação em manter o controlo de recebimentos e pagamentos de todas as atividades.

Leardini & Rossi (2013) contribuíram também para o debate sobre contabilidade e religião ao analisarem as relações entre contabilidade e poder no mosteiro de Santa Maria della Scala, localizado na cidade italiana de Verona, onde a contabilidade apoiou a estrutura organizacional do mosteiro e facilitou as relações de poder dentro desta organização. Os autores confirmaram o papel fundamental da contabilidade nas organizações religiosas, na medida em que as ajuda a construir uma identidade e a promover a espiritualidade individual. Os livros contabilísticos analisados continham os registos das receitas obtidas e despesas liquidadas por cada responsável do mosteiro no período de 1340 a 1492, compilado por um livro de registos de renda mensal e de outras despesas com recursos. Cada folha do livro era classificada pela renda ou despesa, identificada com o mês e o ano, em que cada livro continha notas explicativas sobre os movimentos contabilísticos.

Recorrendo a uma revisão de literatura da história da contabilidade num contexto religioso monástico, que vai do século XV ao XIX, Sardonil et al. (2016) procuraram reconhecer a importância da contabilidade em diferentes mosteiros espanhóis. Em particular, este

trabalho confirma um campo interessante de investigação da economia medieval, em torno da construção de uma teoria contabilística que explica o papel de cada elemento nessas instituições, realçando a informação complementar em relação ao local geográfico, à ordem e ao género dos membros de cada mosteiro.

Por sua vez, no contexto da religião cristã, e mais particularmente no da Igreja Católica (Romana), existem estudos que também têm atendido à relação entre contabilidade e religião em diferentes momentos temporais (e.g. Calvo, 2000; Hernández, 2007; Gatti & Poli, 2014; Bigoni & Funnell, 2015; Magliani & Pietra, 2019).

Calvo (2000) analisou a organização administrativa, a documentação contabilística e o procedimento contabilístico, no período de 1753 a 1851, tendo como exemplo a Diocese de Canária. O autor evidenciou as relações estabelecidas entre as instituições e a diocese principal (patriarcado), e as conexões com o Estado. Com recurso a fontes primárias e secundárias, o autor estudou a ação dos câmbios económicos, as políticas entre as instituições, os procedimentos dos saques, a legislação que regulava as rendas e a atividade da diocese, tendo em consideração a Concordata da Santa Sé com a Casa Real Espanhola.

Numa perspetiva fiscal, Hernández (2007) estudou o funcionamento dos impostos sobre a renda dos eclesiásticos, observando o caso particular da gestão da Diocese de Sevilha no século XVII. O autor investigou também os impostos aplicados pelo Papa ao Rei de Espanha, pelo uso dos serviços religiosos, com recurso a fontes primárias de arquivo das dioceses. Analisou o apuramento do imposto correspondente à Diocese de Sevilha, bem como o papel do ordinário diocesano na gestão do dízimo. A contabilidade era responsável por fazer a distribuição proporcional dos encargos fiscais entre os beneficiários, o que fazia com que houvesse partilha de informação financeira entre os ordinários de todas as dioceses. A informação sobre os rendimentos estimados fornece aos investigadores uma ajuda na compreensão da situação económica destas instituições com regime fiscal específico.

Dentro da mesma temática da Igreja Católica, Gatti & Poli (2014) estudaram o papel desempenhado pela contabilidade de acordo com o sistema de controlo e responsabilização instituído pelo Papa Clemente VIII, em 15 de agosto de 1592. Este sistema, intitulado de *Pro commissa Bull*, funcionava como uma tecnologia do governo, consentindo ao Papa, como chefe político e religioso dos Estados Papais, centrar o poder político, promovendo a mudança dos Estados Papais para a configuração de um Estado absoluto, o que pode ser

considerada a primeira grande incorporação institucional do Estado moderno no início do período moderno. Este estudo revelou que as práticas contabilísticas eram essencialmente construtivas, não como um efeito passivo do ambiente, mas que funcionavam, em primeiro lugar, para o moldar, trabalhando o crescimento económico e, em segundo lugar, possibilitavam o controlo político do poder dos governos locais em favor do poder do governo central.

Bigoni & Funnell (2015) estudaram o núcleo genealógico da administração no contexto da Igreja Católica num momento de grande crise no século XV, aquando da instituição das reformas do Papa Eugénio IV (1431–1447). A contribuição da contabilidade para o poder pastoral foi fundamental na restauração da posição e influência da Igreja Católica, sendo uma das tecnologias que permitiu aos bispos controlar a diocese como um todo, bem como subjugar os sacerdotes à autoridade dos bispos e, assim, administrar as dioceses de que eram responsáveis. As tecnologias empregues pelo poder pastoral eram usadas para alcançar o controlo e direção de "*omnes et singulatim*" (todos e cada um), alimentando o desenvolvimento da racionalidade que caracteriza a administração. Nestas tecnologias, o papel da contabilidade era um meio para reforçar o exercício do poder, concebido como uma prática social que envolve informação financeira e não financeira, a qual é moldada pelo seu contexto, e que por sua vez o influencia. Este estudo sobre a reforma religiosa de Ferrara contribuiu para a literatura através da projeção da contabilidade como uma tecnologia de poder para alcançar o controlo e direção dos clérigos do século XV.

Magliani & Pietra (2019) investigaram o uso do sistema contabilístico do Seminário de Siena como um meio para limitar a relação entre os poderes eclesiásticos locais e centrais entre 1666 e 1690. Para efeito, os autores recorreram à lente teórica de Foucault para observar as relações de poder e identificar como a contabilidade pode ser utilizada como um instrumento para limitar estas relações. Os resultados indicam que a contabilidade, por meio de instrumentos como livro de receitas e despesas, registo de estimativas e conta corrente e prestação de contas, foi utilizada a favor dos interesses do Seminário de Siena e limitou o poder eclesiástico central.

Após esta revisão de literatura sobre estudos de contabilidade em contexto de organizações religiosas urge a necessidade de apresentar as lentes teóricas do presente estudo, as quais assentam fundamentalmente nas premissas da teoria institucional e desenvolvimentos subsequentes (Major et al., 2018).

2.2. Teoria institucional

Nesta subsecção atendemos às premissas da teoria institucional, às relações de poder e solidez institucional, tendo em conta o papel da contabilidade e a sua influência nas relações internas e externas das organizações.

As instituições são sistemas de regras sociais que estruturam as interações sociais, que implicam um grau de estabilidade temporal estruturado de acordo com as estruturas de poder existentes dentro e fora das organizações. A teoria institucional considera que as organizações são influenciadas por pressões externas e internas. Sob certas condições, estas pressões levam as organizações a serem orientadas por elementos legitimados por procedimentos padrão, para a certificação profissional e para a exigência (Zucker, 1987). Por sua vez, Robalo (2014) refere que os investigadores em contabilidade têm adotado diferentes teorias, ou ramos da teoria institucional, para explicar processos de mudança, nomeadamente: a *new institutional economics* (NIE), a *new institutional sociology* (NIS), e a *old institutional economics* (OIE). O autor refere que as teorias NIE e NIS têm sido adotadas para explicar como pressões externas, económicas e institucionais, influenciam práticas contabilísticas ao nível organizacional, enquanto que a teoria OIE atende principalmente às pressões internas dentro da organização em estudo. Estas teorias têm em comum o pressuposto de que os procedimentos económicos são constituídos pelas instituições, existindo um argumento vigoroso e persistente contra os pressupostos fundamentais da economia neoclássica sobre maximização do lucro e equilíbrio económico (Johansson & Siverbo, 2009).

No entanto, estas teorias institucionais apresentam abordagens e pressupostos diferentes. A teoria NIE centra-se nas estruturas utilizadas para administrar transações económicas, tendo como princípio base uma extensão dos pressupostos da teoria neoclássica (Scapens, 2006), recusando a noção de racionalidade defendido pelos economistas neoclássicos, mas aceitando a noção de racionalidade limitada. Em contrapartida, as teorias OIE e NIS rejeitam a ideia de que os indivíduos podem racionalmente otimizar a utilidade e, ao contrário da teoria NIE, incorporam a importância da cultura e da sociedade na sua análise.

A teoria NIS emergiu do trabalho seminal de (Meyer & Rowan, 1977) e tem permitido explicar o porquê de algumas organizações, que existem em ambientes altamente institucionais, tenderem a ter comportamentos semelhantes. De acordo com a teoria NIS, as organizações tendem a seguir as estruturas formais e os procedimentos que são

valorizados no seu ambiente social e cultural, com o objetivo de alcançar legitimidade e garantir os recursos que são essenciais para a sua sobrevivência (Ribeiro & Scapens, 2006). Ao fazê-lo, os seus comportamentos tornam-se isomórficos, isto é, coercivo, normativo ou mimético (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983). O isomorfismo coercivo, ocorre quando resulta de uma imposição de um órgão de soberania ou de gestão (e.g. código do direito canónico). Por sua vez, o isomorfismo mimético acontece quando, devido a experiências bem-sucedidas de práticas contabilísticas numa determinada organização, existe uma cópia total ou parcial dessas mesmas práticas por outra organização. A teoria institucional contempla ainda o isomorfismo normativo, o qual ocorre quando as práticas contabilísticas são influenciadas por atores externos à organização que são tidos como referência. É neste sentido que Carpenter & Feroz (2001) argumentam que existem organizações que adotam disposições e práticas de gestão que são consideradas legítimas por outras organizações, independentemente da sua utilidade real. A utilização cerimonial de informação contabilística tem sido amplamente explorada por investigadores da teoria NIS, através do conceito *decoupling*, a qual ocorre quando as práticas de trabalho reais do quotidiano não seguem as estruturas formais e os procedimentos introduzidos para atender às pressões institucionais de diversos níveis (Meyer & Rowan, 1977; Ribeiro & Scapens, 2006).

No caso da teoria OIE, esta tem sido adotada por investigadores em contabilidade para explicar como a mudança nas práticas contabilísticas no seio de uma organização evoluem ao longo do tempo e por que evoluem dessa forma (e.g. Burns & Scapens, 2000; Contrafatto & Burns, 2013; Quinn, 2014; Robalo, 2014). Burns & Scapens (2000) criaram um *framework* de mudança organizacional, o qual tinha por base os pressupostos da teoria OIE, e através do qual seria possível os investigadores realçarem e explicarem as lacunas existentes entre as regras e as rotinas internas de contabilidade, bem como a ligação entre as instituições e as ações quotidianas dos membros de organizações específicas. Assim, os investigadores que adotam a teoria OIE em contabilidade concentram-se essencialmente na evolução da mudança, uma vez que procuram explorar em profundidade as pressões e limitações internas que afetam determinadas práticas contabilísticas em organizações específicas. No entanto, este tipo de investigação tem tido dificuldade em demonstrar como os agentes intra-organizacionais podem desencadear processos de mudança se estiverem imbuídos pelas rotinas e instituições que regem as suas atividades. Em contraponto, têm surgido estudos que têm demonstrando processos de mudança desencadeados e conduzidos

por agentes intra-organizacionais que se suportam em ferramentas contabilísticas (e.g. Robalo & Gago, 2017; Hiebl, 2018).

Por sua vez, Ribeiro & Scapens (2006) exploraram as influências institucionais internas e externas, ou seja, as inter-relações entre as teorias OIE e NIS. Os autores argumentam que a consideração conjunta das duas teorias possibilita uma compreensão mais abrangente sobre os processos da mudança em contabilidade, incluindo os processos que levam à introdução de novas perspectivas de contabilidade de gestão e os processos subsequentes envolvidos na implementação e/ou resistência a essas novas perspectivas. No mesmo sentido, o estudo de Robalo (2014), que teve como objetivo contribuir para a literatura de mudança da contabilidade mediante a aplicação da teoria OIE, argumenta que as pressões externas e internas, ou a falta delas, devem ser consideradas ao longo do tempo e não só nos estágios iniciais da gestão de processos de mudança de contabilidade.

A teoria institucional tem assim potencial para se entenderem processos de mudança nas organizações e no seu meio envolvente. Major & Ribeiro (2017) afirmam que o meio envolvente das organizações é composto por elementos culturais, normativos e cognitivos que exercem pressão para a adoção de determinadas práticas contabilísticas pelas organizações. Por sua vez, os atores organizacionais são agentes importantes, tanto nos processos de institucionalização de novas práticas contabilísticas como na sua extinção. E os empreendedores institucionais são os responsáveis pela direção do poder, através dos quais poderão ocorrer mudanças organizacionais significativas.

As instituições estão sujeitas a potenciais arenas de mudança. As ideias diferentes supõem a ascendência onde uma inflexão diferente na interpretação/mudança para as regras existentes. A adoção do centro de responsabilidade, envolve um circuito complexo de relações de poder e níveis hierárquicos para compreender a dinâmica e os processos de mudança nas instituições (Major et al., 2018). Cada processo de institucionalização acarreta que as instituições sejam construídas através de normas, regulamentos, procedimentos que moldam os comportamentos dos atores organizacionais, proporcionando estabilidade e solidez.

No âmbito das organizações religiosas, a teoria institucional tem sido adotada por vários autores para investigar os sistemas de gestão e contabilidade (e.g. Oliveira, 2003; Araújo, 2010; Gatti & Poli, 2014; Bigoni & Funnell, 2015). Recorrendo à teoria institucional, Oliveira (2003) demonstra como o sistema contabilístico do Mosteiro de Arouca passou ao

lado das reformas pombalinas, assentando no facto de o mesmo satisfazer os objetivos dos governantes da Congregação de Alcobaça, à qual o mosteiro de Arouca e todos os mosteiros cistercienses portugueses reportavam. Com recurso a uma abordagem teórica de isomorfismo das instituições, interpretam que o sistema contabilístico se ajustava à repartição funcional de tarefas, no âmbito do sistema hierárquico de administração e do quotidiano económico característicos da cultura do mosteiro.

A visão da contabilidade com instrumento de poder foi defendida por Araújo (2010). O autor identifica as relações de poder empregues pelo responsável do Mosteiro de Santa Ana de Viana do Castelo e o controlo à distância exercido pelo arcebispo de Braga através da análise dos livros de contabilidade e contas.

Com base numa abordagem teórica institucional e comparativa, Gatti & Poli (2014) exploraram a relação entre contabilidade e a governação Papal, como um Estado, colaborando para a investigação em história da contabilidade de cariz institucional. Os autores demonstraram a contabilidade a funcionar como uma tecnologia ao serviço do governo Papal, permitindo a centralidade do poder e promovendo a mudança dos Estados Papais para a configuração de um Estado absoluto.

Tendo como unidade de análise a diocese italiana de Ferrara para estudar o impacto da reforma promovida por Eugénio IV, também Bigoni & Funnell (2015) defendem a tese da contabilidade como uma tecnologia ao serviço dos bispos, os quais tentaram restabelecer o poder pastoral para combater condutas dos sacerdotes. Os autores consideram que a contabilidade da Diocese de Ferrara, no século XV, não serviu somente ao propósito do valor dos bens da Igreja Católica, garantindo uma melhor rendabilidade de dinheiro ou mesmo avaliando saídas de caixa e influxos para informar as decisões financeiras. Os autores fornecem evidência de que a contabilidade era uma importante tecnologia moldada pelo poder pastoral, cujo objetivo era "moldar o comportamento" dos sacerdotes, tornando-os conscientes dos fins da reforma dos bispos e possibilitando o reavivamento do poder pastoral.

No setor religioso a influência política e governamental tem um forte impacto na adoção de práticas contabilísticas de gestão, quer ao nível de instrumentos de difusão quer ao nível de obstáculos de adoção e de implementação. No entanto, é de ter em conta que nas organizações religiosas existem sistemas de governo institucionalizados que podem levar à não mudança.

3. Metodologia de investigação

Para contar a história da influência das práticas contabilísticas institucionalizadas nas relações de poder este trabalho usa o método do estudo de caso, concentrando-se na Diocese de Santarém, em Portugal, durante o período de 1956 a 1975. Analisando o processo de criação da Diocese de Santarém nas suas diferentes fases, os dados foram coletados por meio de análise documental e entrevistas semiestruturadas.

Um trabalho de investigação qualitativa comporta interpretar os sistemas sociais como fenómenos socialmente construídos, que podem sofrer mudanças em resultado das ações dos indivíduos que pertencem a um contexto social específico (Vieira et al., 2017). Admitimos também que uma investigação em história da contabilidade só é possível com base em arquivos, mas com a lucidez de que as fontes de evidência primárias têm de ser interpretadas de acordo com o contexto específico em que o objeto de estudo opera, no espaço e no tempo.

Para explicar a influência das práticas contabilísticas no processo de criação da Diocese de Santarém, recolhemos e analisámos evidências provenientes de fontes primárias e secundárias. As fontes de evidência primárias consistiram em documentos produzidos por diferentes atores durante o referido processo, que decorreu entre 1956 e 1975 (ver Tabela 1).

Tabela 1: Lista de fontes documentais

Ata da assembleia plenária da Conferência Episcopal do Patriarcado de Lisboa (1971)
Bula Apostolicae Sedis Consuetudinem (16 julho 1975)
Concordata (7 maio 1940)
Decreto de criação da comissão preparatória para a reestruturação pastoral do Patriarcado de Lisboa (18 abril 1966)
Decreto múnus pastoral (28 outubro 1965)
Decreto para a reestruturação pastoral do Patriarcado de Lisboa (29 maio 1966)
Decreto sobre redimensionamento pastoral do Patriarcado de Lisboa (1 janeiro 1967)
Mapa de inventários
Mapa de orçamentos das despesas e receitas da paróquia
Mapa de receitas e despesas
Mapa de registo simples da cobrança de rendas de propriedades
Memorandum (11 dezembro 1956)
Notificações entre o padre Júlio Boturão e a Núncia Apostólica (entre 1956 e 1957)

Pedido de divisão do Patriarcado de Lisboa em ordem à criação de duas novas dioceses (19 março 1971)
Provisão de designação de responsáveis das regiões pastorais (16 julho 1966)
Relatório em ordem à criação da Diocese de Santarém (31 maio 1970)
Relatórios sociais da comissão preparatória para a reestruturação do Patriarcado de Lisboa (6 maio e 26 maio 1966)
Resposta das organizações públicas e privadas do distrito de Santarém aos ofícios de circulação remetidos pelo Padre Júlio Boturão (novembro de 1956)

As fontes de evidência secundárias consistiram em entrevistas realizadas durante o período de 29/11/2018 a 20/03/2019 com o objetivo de complementar as fontes de evidência primárias. Foram realizadas entrevistas a vários administradores do património diocesano: bispo emérito da diocese; ecónomo diocesano; e outros responsáveis envolvidos, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2: Lista de entrevistas

Data	Entrevistado	Funções do Entrevistado	Duração
29/11/2018	Padre Miguel Ângelo	Pároco da Diocese de Santarém e Responsável pelo Pré-Seminário	1h30
09/01/2019	Padre Fernando Campos	Professor e Antigo Vice-Reitor do Seminário no período de criação da Diocese de Santarém	2h30
18/01/2019	Padre Ricardo Madeira	Ecónomo da Diocese de Santarém	1h30
25/01/2019	Dra. Alexandra Xisto	Arquivista do Museu Diocesano de Santarém	1h00
08/02/2019	Senhor Bispo Manuel Pelino	Bispo Emérito da Diocese de Santarém	1h00
20/03/2019	Dra. Alexandra Xisto	Arquivista do Museu Diocesano de Santarém	2h15

Foi entrevistado em primeiro um presbítero de conhecimento pessoal, como responsável imediato pela comunidade dos pré seminaristas, com o encargo de quatro paróquias, atribuídas pelo atual bispo diocesano. Em resultado desta entrevista, decidiu-se entrevistar o padre que foi vice-reitor e responsável pelo Seminário no momento anterior à criação da diocese, e que assistiu a todo o processo. Após a criação da diocese, este padre ficou a auxiliar o bispo diocesano na administração da mesma. Esta entrevista foi extremamente relevante em virtude de o entrevistado ter testemunhado in loco o processo de criação da

diocese. Posteriormente, foi decidido entrevistar o ecónomo diocesano, o qual é responsável pelo departamento da administração diocesana, que integra os serviços orientados para a gestão dos recursos humanos, patrimoniais e financeiros. Após se ter voltado a analisar conjuntamente a evidência recolhida, decidiu-se entrevistar a arquivista da diocese de Santarém, a qual é nomeada pelo respetivo bispo, e tem a tarefa de promover a salvaguarda do património documental da Diocese de Santarém, em todas as suas vertentes, através da sua identificação, caracterização, conservação, valorização, investigação e divulgação, entre as suas valências e, nos termos do Decreto fundacional, o domínio do Património Cultural Imaterial da Diocese de Santarém. Em seguimento, decidiu-se entrevistar o bispo emérito D. Manuel Pelino, bispo da Diocese de Santarém desde janeiro de 1998, por falecimento do primeiro bispo desta diocese, D. António Marques. Tendo resignado em 2017, D. Manuel Pelino foi o segundo responsável de topo por este território diocesano, tendo desempenhado um relevante papel na atualização do código de administração dos bens da diocese de Santarém. Após a análise da entrevista a D. Manuel Pelino, mais tarde foi feita uma nova entrevista à arquivista da diocese para clarificar alguns aspetos.

O processo das entrevistas foi iterativo, em que cada nova entrevista que foi agendada teve em consideração uma revisão da evidência recolhida das entrevistas precedentes e de evidência do vasto conjunto de documentos recolhidos até à data da entrevista. Embora as entrevistas fossem semiestruturadas, aos entrevistados foi dada a oportunidade de falarem sobre temas relacionados, na tentativa de estimular o surgimento de novas perspetivas.

O processo de análise da informação recolhida nesta investigação assentou em três etapas (Miles & Huberman, 2014). Em primeiro lugar, a informação recolhida a partir dos documentos e das entrevistas foram codificados e agrupados de acordo com a sequência de eventos do processo de criação da Diocese de Santarém, e categorias foram formadas de acordo com cada tipo de agentes institucionais. O objetivo aqui foi alcançar ordem e significado da informação recolhida. Em segundo lugar, esses dados foram organizados para identificar padrões através das lentes da teoria institucional. Por último, foram retiradas e verificadas as conclusões.

4. Processo de criação da Diocese de Santarém

4.1. A contabilidade nas paróquias da região pastoral de Santarém

As prestações de contas das paróquias da região pastoral de Santarém eram realizadas em regime de caixa e de acordo com as exigências de relato da Santa Sé e da Diocese de Lisboa. A estrutura de relato de cada paróquia compreendia um “Mapa de receitas e despesas”, um “Mapa de orçamentos das despesas e receitas da paróquia”, um “Mapa de inventários” e um “Mapa de registo simples da cobrança de rendas de propriedades”. Os mapas eram utilizados primeiramente para prestar as contas individuais de cada paróquia da região pastoral de Santarém e, após recolhas de todas as informações financeiras destas paróquias, eram efetuados mapas de informação agregada que eram enviados à Diocese de Lisboa. É neste contexto que um dos entrevistados afirmou que *“as paróquias da região pastoral de Santarém reportavam os elementos financeiros nos mapas ao Patriarcado de Lisboa que era a sede de diocese, assim como reportava o Seminário como organismo de formação e ensino”*.

Cada um destes quatro mapas apresentava rubricas de informação financeira, com notas de enquadramento das contas do sistema contabilístico. O “Mapa de receitas e despesas”, como a designação indica, fazia a compilação de todas as receitas e despesas das paróquias, contabilizadas mensalmente e anualmente (ver Tabela 3). Era uma importante peça contabilística para a análise e a aprovação de contas anuais, bem como de controlo mensal. Nele são comunicadas as receitas e as despesas, diferenciadas de acordo com o plano de contas diocesano, bem como o saldo presente. Vários entrevistados consolidam o facto de que este mapa era estruturado de igual forma para as paróquias e para a Diocese de Lisboa. A conexão entre as receitas e as despesas reflete as informações operacionais da administração paroquial sobre o seu desempenho financeiro num dado período de tempo. Estas informações eram essenciais, pois refletiam a real situação das entidades paroquiais, e diocesana, o que permitia apoiar nas decisões financeiras e económicas que tinham de ser tomadas.

Tabela 3: Mapa de receitas e despesas

RECEITAS	DESPESAS
ATOS PAROQUIAS	ORDENADOS
OFERTÓRIOS DE MISSA	ENCARGOS SOCIAIS
CAIXA DE ESMOLAS	LIVROS E REVISTAS
RECEITAS DIVERSAS	CORREIO
RENDIMENTOS DE BENS IMÓVEIS E MÓVEIS	ÁGUA
RECEITAS EXTRAORDINÁRIAS	LUZ
RECEITAS CONSIGNADAS	OBRAS E REPARAÇÕES
EMPRÉSTIMOS	CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
OUTROS	SEGUROS
	MÓVEIS E UTENSÍLIOS
	AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS
	SUBSÍDIOS

	EXPEDIENTE
	DIVERSOS
	DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS
	PAGAMENTOS DA CONSIGNAÇÃO DE RECEITAS
	AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS
	LEGADOS PIOS

Por último, e fazendo parte do conjunto das suas peças contabilísticas, as paróquias utilizavam o “Mapa de registo simples dos rendimentos dos bens móveis e imóveis”. Um dos entrevistados reforça a existência de outras atividades para além das religiosas, afirmando que *“algumas paróquias têm atividades instrumentais de carácter não lucrativo ou lucrativo, como o aluguer de propriedades, ficando obrigadas ao cumprimento de obrigações contabilísticas, declarativas e fiscais, bem como à prestação de contas em regime de caixa”*. É de referir que a Igreja Católica não compra bens. Todo o património que tem provem de doações de fiéis e dos legados pios a quem a Igreja Católica deve cumprir deveres de acordo com as leis do Código de Direito Canónico a eles associadas, de forma a que as obrigações associadas às doações dos bens sejam cumpridas.

Atendendo à evidência recolhida através de documentos e entrevistas, podemos concluir que o processo de análise das contas e da situação financeira de cada paróquia era realizada com base nestas quatro peças contabilísticas que suportavam a aprovação das contas anuais. As informações financeiras que eram enviadas para a diocese pelas paróquias eram produzidas por um secretário e por um tesoureiro, sobre orientação do presbítero. A aprovação de contas da diocese implicava a elaboração de uma ata da respetiva reunião. Por sua vez, a cada período de cinco anos, a diocese tinha de enviar um relatório à Santa Sé, o qual reporta uma série de informações respeitantes a todos os tipos de atividades da diocese, entre as quais as respeitantes às atividades financeiras (as atas de aprovação de contas). Também a cada período de cinco anos, o bispo diocesano reunia-se com o Papa para dar conhecimento da situação geral com que se deparava a diocese e os seus fiéis.

4.2. Os primeiros sinais para a criação da Diocese

Os primeiros sinais para a criação da Diocese de Santarém remontam ao ano de 1956, por iniciativa do padre Júlio d’Oliveira Boturão, pároco no distrito de Santarém. No decorrer da sua atividade pastoral, o padre Júlio Boturão manifestou sempre um especial interesse por conhecer bem a região do Ribatejo. Ao avaliar o que sucedia e observava nas suas paróquias, o padre Júlio Boturão estava cada vez mais convicto de que uma das causas da maior parte dos insucessos, no campo religioso, tinha a sua origem na grande distância a

que se encontravam as paróquias do centro da Diocese de Lisboa, enfatizado que sem a presença episcopal a assistência paroquial tendia a ser menos eficiente. Pelo que, atendendo às informações recolhidas durante o seu serviço pastoral, o padre Júlio Boturão tinha a expectativa de criação de uma diocese em Santarém. Neste sentido, tomou a iniciativa de enviar uma notificação, datada de 20 de outubro de 1956, dirigida ao Núncio Apostólico em Lisboa. Nessa notificação expôs a necessidade de criar uma diocese em Santarém, fundamentando-se no seu trabalho de análise e investigação que designou de “Memorandum”. Ao finalizar a notificação o padre Júlio Boturão disponibilizou-se a enviar este memorandum referindo o seguinte: *“Tomei então uma decisão, embora ousada: - Escrever a V^a Ex^a Rvm^a, para que esse Memorandum, se assim o entendesse, subisse até à Santa Sé, a fim de o assunto ser ponderado superiormente, para que, no caso de não ser criada uma Diocese, com sede na Província do Ribatejo (o que seria o ideal), ao menos se tornasse efectiva a presença dum bispo na cidade de Santarém[.]”*.

O memorandum acabou por ser enviado mais tarde à Nunciatura Apostólica de Lisboa a 11 de dezembro de 1956. Nele defendia-se a criação de uma diocese em Santarém, destacando-se a relevância da proporção episcopal, a necessidade de um bispo mais próximo das comunidades. De forma a mostrar toda a sua investigação, este memorandum estava estruturado em capítulos, nomeadamente um capítulo introdutório com uma resenha histórica, outro sobre a abordagem diocesana, e um outro que apresentava um conjunto de mapas e esquemas distintos, que continham informação sobre as denominações dos concelhos e freguesias, as densidades populacionais, as assistências religiosas, e as respostas de organizações públicas e privadas aos ofícios de circulação. Estes ofícios haviam sido remetidos pelo padre Júlio Boturão para diversas organizações, públicas e privadas de todos os concelhos pertencentes ao distrito de Santarém, por forma a recolher todo o tipo de informações que pudesse justificar a necessidade de existir uma diocese em Santarém.

A 18 de janeiro de 1957 foi emitida uma nova notificação ao Núncio Apostólico em Lisboa, informando que o Memorandum já tinha sido entregue e que se verificava uma oposição por parte do clero à criação de uma diocese em Santarém e, em particular, dos elementos que compunham o Seminário, que era um colossal motor de presunção para o Ribatejo. Um dos entrevistados salienta que *“o padre Júlio embora tivesse uma vasta ação pastoral e pelos seus estudos de campo, era uma pessoa bastante culta, contudo tinha efeito junto da comunicação social o que acabou por não obter resposta positiva”*. Apesar de o padre

Júlio Boturão não ter conseguido uma resposta positiva para desencadear a criação de uma diocese em Santarém, todo o seu trabalho e notificações trocadas com a Nunciatura Apostólica não foram em vão. Mais tarde, na reestruturação do Patriarcado, decorrente dos efeitos do Concílio Vaticano II, uma das sugestões de modificação foi a criação da Diocese de Santarém. Por isso, na próxima subsecção atendemos a outras pressões institucionais e à relevância da contabilidade no processo de criação desta diocese.

4.3. Surgimento de outras pressões institucionais no processo de criação da Diocese

Como evidenciado na subsecção anterior, a criação da Diocese de Santarém resultou da ocorrência de factos que surgiram uns anos após os trabalhos iniciados pelo padre Júlio Boturão, nomeadamente o Concílio Vaticano II, convocado pelo Papa João XXIII, que decorreu entre 1962 e 1965. O Concílio Vaticano II refletiu o propósito de inovação pastoral da Igreja Católica, tendo uma influência na decisão de reestruturar o Patriarcado de Lisboa e, conseqüentemente, na criação da Diocese de Santarém.

O Concílio Vaticano II destacava a carência de rever os limites territoriais das dioceses e das regiões eclesiásticas em serviço de uma maior eficiência do desempenho do ministério pastoral da Igreja Católica. De acordo com Fontes (2012), esta era uma questão que atravessava a Igreja Católica desde o século XIX, ocorrendo num momento particular da história do mundo, num pós segunda-guerra mundial, caracterizado por grandes transformações sociais e políticas. O autor refere que o mundo estava num processo de frísada modernização e, culturalmente, aparentava distanciar-se da Igreja Católica em muitos aspetos. Assim, a Igreja Católica sentiu necessidade de refletir a sua imagem no mundo e, particularmente, a sua identidade e a sua missão. A intuição de Sua Santidade, o Papa João XXIII, quando determinou a convocação do Concílio Vaticano II em 1959, era para proceder a algumas modificações na estrutura interna da Igreja Católica, particularmente a aprovação de um novo código de direito canónico, que substituísse o que havia sido aprovado em 1917.

A Igreja Católica portuguesa esteve representada neste Concílio por praticamente todos os seus bispos. Mas o Episcopado português demonstrava pouco entusiasmo na renovação da Igreja Católica. Em verdade, D. Manuel Cerejeira, cardeal-patriarca de Lisboa, foi sempre reticente à vinda de todos os movimentos de origem estrangeira, com o argumento de que

a ação católica portuguesa supria as necessidades. Porém, esta ação católica do Concílio Vaticano II, contribuiu para o reconhecimento do apostolado dos leigos, permitindo melhor ação pastoral (Mafra, 1997).

Um dos efeitos do Concílio Vaticano II foi a reestruturação do Patriarcado de Lisboa, a qual teve influência direta na criação da Diocese de Santarém. Como refere um dos entrevistados, este Concílio “*exigia a reestruturação diocesana para se ter uma gestão e ação pastoral eficiente*”. Assim, o Patriarcado de Lisboa sentiu a necessidade de acompanhar esta transformação na Igreja Católica, dispondo de uma presença eclesial especializada e capacitada para mobilizar e integrar uma diversidade de propostas e meios para evangelizar os vários ambientes sociais, dado que a estagnação pastoral provocava mal-estar no clero e leigos. Por incentivo do cônego Manuel Falcão, D. Manuel Cerejeira proclamou, em 18 abril de 1966, o “Decreto de criação de comissão preparatória da reestruturação pastoral do Patriarcado de Lisboa”, com a nomeação do cônego Manuel Falcão e dos padres Álvaro Proença, José Alves de Lisboa, José Serrazina e Manuel Joaquim Branco. Esta Comissão ficou responsável por analisar a melhor forma de reestruturar o Patriarcado de Lisboa, com recurso à criação de órgãos de consulta de ação pastoral, de acordo com os documentos do Concílio Vaticano II, bem como à divisão do Patriarcado e previdência do clero (garantia de sustentação dos sacerdotes doentes, inválidos ou idosos). Após completar o primeiro relatório, denominado de “Relatório social da Comissão preparatória para a reestruturação do Patriarcado de Lisboa”, a referida Comissão remeteu-o, a 6 de maio de 1966, ao cardeal-patriarca D. Manuel Cerejeira. Este relatório reunia as informações das linhas gerais num programa de ação e apresentava ainda reflexões e sugestões no que se refere à divisão em regiões pastorais, a qual tinha em consideração a existência de recursos económico e financeiros adequados nas mesmas.

Foi ainda realizado um segundo relatório, o qual foi enviado D. Manuel Cerejeira a 26 de maio de 1966. O primeiro ponto deste relatório foi dedicado à criação de quatro regiões pastorais no Patriarcado de Lisboa, tal como foi debatido no primeiro relatório, mas a comissão ressaltava que a divisão se efetuasse por fases. Assim, na primeira fase, sugeria-se a criação das quatro regiões Pastorais: Lisboa-Cidade, Lisboa-Província, Setúbal e Santarém. A 29 de maio 1966, o cardeal-patriarca D. Manuel Cerejeira emitiu o “Decreto para a reestruturação pastoral do Patriarcado de Lisboa”, tendo em conta os relatórios da Comissão Preparatória. D. Manuel Cerejeira anunciou aos diocesanos algumas medidas de governo pastoral que conduziriam à renovação do Patriarcado, modificações desejadas por

toda a Igreja Católica desde o Concílio Vaticano II. Mais tarde, a 16 de julho de 1966, após a publicação do Decreto, D. Manuel Cerejeira publicou a “Provisão de designação de responsáveis das regiões pastorais” recém-criadas, de forma a preparar todo o clero para a primeira assembleia do clero do Patriarcado de Lisboa e a tornar menos pesada a atividade pastoral (Falcão, 1990).

Em consequência da referida reestruturação, sentiu-se a necessidade da realização de uma primeira assembleia do clero de Lisboa. Esta assembleia realizou-se entre 26 de setembro a 1 de outubro de 1966 e juntou cerca de 120 padres do Patriarcado de Lisboa. A assembleia teve vários assuntos na sua ordem de trabalhos: os princípios de renovação pastoral; a constituição e sugestões de funcionamento do conselho presbiteral e criação do conselho pastoral; a atualização pastoral do clero; e a criação de um sistema de previdência e assistência do clero idoso, inválido ou doente da diocese. No penúltimo dia de trabalhos dedicado à pastoral da região e zona, preenchido com a leitura de sete comunicações sobre a disposição socio-religiosa e questões pastorais das distintas zonas, competiu ao padre António Onofre descrever a região de Santarém. Tendo por base os numerosos cartogramas e vários aspetos da vida socio-religiosa desta região, em parte rural, constatava-se uma regressão demográfica. Tomar e Torres Novas, que eram das zonas mais praticantes de todo o Patriarcado, ressentiam-se da evolução social, começando a verificar-se a diminuição da prática religiosa.

Os trabalhos seguiam a um ritmo lento. Não há evidência de terem sido realizadas novas reuniões ou trabalhos de ordem da reestruturação do Patriarcado até ao primeiro dia de janeiro de 1967, aquando da emissão do “Decreto sobre o redimensionamento pastoral do Patriarcado de Lisboa”. Este decreto pretendia manter e completar o estabelecido em maio de 1966, com modificações na parte da divisão da região pastoral de Santarém. Passados dez meses deste decreto, a 18 de novembro de 1967, ocorreu uma medida imperiosa e importante, que foi a criação do conselho presbiteral. Este conselho prestava apoio ao cardeal-patriarca de Lisboa no desenvolvimento dos projetos da criação das novas dioceses. Passaram-se quatro anos desde o decreto para a reestruturação pastoral do Patriarcado de Lisboa, emitido a 29 de maio de 1966, e eram evidentes os atrasos no plano de ação pastoral do Patriarcado de Lisboa. Após a reunião do conselho presbiteral, decorrida de 1 a 3 de junho de 1970, retomaram-se os trabalhos para a criação das novas dioceses. A fase seguinte deste processo seria cumprir os requisitos que permitiriam formalizar o pedido à Santa Sé, a qual será apresentada na próxima subsecção.

4.4. A formulação do pedido de criação da Diocese de Santarém à Santa Sé

Entrou-se numa fase mais avançada do processo de criação de uma diocese em Santarém. No entanto, voltou a ser necessário proceder à recolha de informações, nomeadamente informações de natureza contabilística. O cônego Manuel Falcão ficou responsável de levar a cabo as operações de recolha de novas informações e dados necessários para a criação formal da Diocese de Santarém. Como refere um dos entrevistados, o principal responsável foi o cônego Manuel Falcão “*quem levou a cabo a decisão de agregar as informações necessárias para o processo de criação da diocese com a ajuda do Onofre*”. O padre António Onofre reuniu, junto das comunidades e do clero, os elementos que teriam de ser enviados para a Santa Sé.

Para a criação da Diocese de Santarém foi elaborado o “Relatório em ordem à criação da Diocese de Santarém”, tendo em vista a sua apresentação na Conferência Episcopal Portuguesa. Este relatório está datado de 31 de maio de 1970 e compreende três partes. Na primeira parte do relatório, denominada de “A região pastoral de Santarém”, é descrito o enquadramento da região de Santarém, nomeadamente os 3217,46 km² do distrito de Santarém, os 483 500 habitantes, sendo 286 800 afetos à região pastoral, o facto de se verificar um acréscimo face aos 273 799 habitantes registados em 1960. Entre outros aspetos, esta parte do relatório realçava a existência de uma população ainda próxima da juventude e a existência de 103 freguesias pertencentes à região pastoral.

A segunda parte do relatório, denominada de “Apetrechamento Pastoral da Região de Santarém”, continha inúmeros gráficos e estudos que analisavam o período de 1931 a 1969. Alguns dos aspetos analisados foram a fertilidade vocacional e os serviços eclesiais. Relativamente à vocação, destacava os ingressos no Seminário dos Olivais, 361 seminaristas da região de Lisboa, 31 da região pastoral de Setúbal e 271 da região de Santarém, constatando-se que a zona de Santarém proporcionou um contingente significativo de seminaristas. No que se refere aos serviços eclesiais, evidenciava uma decadência e falta de interesse dos mesmos na região pastoral de Santarém. Todavia, destacou-se a preferência pelos estudantes e a importância do Colégio Andaluz de Santarém em toda a região.

Também na segunda parte do relatório é realizada uma abordagem dos recursos económicos, sendo apresentados os valores do “Índice de possibilidades da região pastoral de Santarém” (ver Tabela 4). Este índice esquematizava, de acordo com o plano de contas vigente na Diocese de Lisboa, os recursos económicos de cada atividade da Igreja Católica num determinado período. Ainda nesta segunda parte do relatório são ainda elencados os bens patrimoniais do Patriarcado de Lisboa situados na região pastoral de Santarém (terrenos, casas, foros em vigor, prédios, entre outros) e propriedades que originavam rendimentos ao Patriarcado de Lisboa e que pertenciam à região pastoral de Santarém. São feitas também referências aos valores de rendimentos de outras propriedades de investimento, fruto de doações de fiéis e de testamentos. São destacados os bens que, em propriedade plena pertencem à diocese e não têm administração própria, como os rendimentos dos títulos, dividendos, etc. Todos estes valores provenientes de rendas, explorações, faziam parte dos recursos que englobavam os tributos da fábrica da igreja e, inclusive, os seus resultados eram uma das principais fontes de rendimentos registados (aquando do seu recebimento), de acordo com a respetiva rubrica do plano de contas diocesano.

Tabela 4: Índice de possibilidades da região pastoral de Santarém

<u>Índice de Possibilidades</u>		
	<u>Valor em escudos</u>	<u>Média</u>
<u>Tributo fábrica da igreja</u>	<u>16.605\$90</u>	<u>10 paróquias</u>
<u>Tributos benefícios paroquiais</u>	<u>16.878\$80</u>	<u>44 paróquias</u>
<u>Contributo penitencial</u>	<u>41.246\$50</u>	<u>78 paróquias</u>
<u>Missas binadas</u>	<u>250.520\$50</u>	<u>54 paróquias</u>
<u>Quotização vocações</u>	<u>71.788\$20</u>	<u>64 paróquias</u>
<u>Peditórios Seminários</u>	<u>62.270\$00</u> <u>(1967 rendeu 157.168\$50)</u>	<u>33 paróquias</u>
<u>Peditórios novas igrejas</u>	<u>26.114\$80</u>	<u>24 paróquias</u>
<u>Total</u>	<u>485.424\$70</u>	

Na terceira parte do relatório é feita a apresentação da possibilidade da concretização do projeto que é a Diocese de Santarém. Em face do que foi exposto e analisado sobre toda a região pastoral, a criação da diocese aparentava-se exequível de acordo com alguns aspetos: a cidade de Santarém como capital de distrito e antiga capital do Ribatejo; a existência de dioceses no país com menor superfície e população; a existência de meios humanos e naturais, destacando o Seminário de Santarém e as igrejas da cidade; as características maioritariamente sociológicas de uma população com elevadas afinidades

psicológicas, económicas, geográficas; a necessidade de uma atuação eclesial junto da população, contribuindo para uma maior facilidade no acesso aos serviços centrais; e de acordo com o valores do índice de possibilidades e dos registados nos mapas de contas das paróquias, a região pastoral de Santarém dispunha de meios económicos suficientes nas suas paróquias para ser classificada como uma diocese de média dimensão.

Uma outra dificuldade que se colocava era o complexo tema da delimitação territorial da nova Diocese de Santarém. Discutia-se que a diocese deveria atender ao território do distrito de Santarém que pertencia à antiga Província do Ribatejo ou se deveria englobar também toda a região natural do Ribatejo, mesmo a que não estaria confinada aos limites territoriais do distrito. Apuraram-se 24 concelhos e 180 freguesias. Da antiga Província do Ribatejo iriam ficar de fora da Diocese de Santarém os concelhos de Ponte de Sor do distrito de Portalegre, da Azambuja e Vila Franca de Xira do distrito de Lisboa. Mação ficaria na Diocese de Portalegre devido à distância que ficaria de Santarém e Vila Nova de Ourém ficaria a cargo da Diocese de Leiria por não apresentar características do Ribatejo. No “Decreto *múnus* pastoral”, decreto sobre o encargo pastoral dos bispos na Igreja Católica, o Concílio Vaticano II estabeleceu a seguinte definição de diocese: “*a porção do povo de Deus, confiada a um bispo*”. Propondo com isto a necessidade de rever as circunscrições ou os limites territoriais das dioceses em função de uma maior eficácia no exercício do ministério pastoral da Igreja Católica.

Reunidos os elementos necessários, em 19 de março de 1971 o cardeal-patriarca de Lisboa, D. Manuel Cerejeira, emitiu um pedido a Sua Santidade, o Papa Paulo VI, solicitando-lhe a divisão do Patriarcado. Justificava esta divisão com base na dimensão territorial e populacional do Patriarcado de Lisboa, que comprometia a eficiência da missão pastoral, tendo anexado o decreto que tinha sido publicado a 29 de maio de 1966, oriundo dos trabalhos efetuados pela comissão preparatória de reestruturação pastoral do Patriarcado. D. Manuel Cerejeira justificou ainda a criação da Diocese de Santarém, junto do Papa Paulo VI, através de uma síntese das principais razões que constavam no relatório de 31 de maio de 1970, nomeadamente o facto da região pastoral de Santarém dispor de meios económicos suficientes para ser classificada como uma diocese média. Ficando em falta o resultado da votação da assembleia plenária da Conferencia Episcopal do Patriarcado de Lisboa, que viria a realizar-se em julho de 1971, sobre o “Pedido de divisão do Patriarcado de Lisboa em ordem à criação de duas novas dioceses”.

A assembleia plenária da Conferencia Episcopal do Patriarcado de Lisboa, decorreu em Fátima, de 21 a 26 de julho de 1971. Nesta assembleia foi discutida a problemática das novas dioceses e, tendo sido votada a proposta de criação da Diocese de Santarém, a qual obteve 12 votos a favor, 9 contra e 2 nulos (Ata da assembleia). Com a resignação de D. Manuel Cerejeira, em 10 de maio de 1971, fora nomeado D. António Ribeiro para o cargo de patriarca de Lisboa, tendo sido já este patriarca a presidir a esta assembleia. Após a votação, D. António Ribeiro deu por encerrado o assunto, enviando os resultados à Santa Sé.

Contudo, por eventualidade da revolução de abril em 1974, o processo de criação da diocese sofreu algum atraso. A “Bula Apostolicae Sedis Consuetudinem” que ordenou a tão esperada Diocese de Santarém, como resultado da reestruturação pastoral do Patriarcado de Lisboa, foi emitida pelo Papa Paulo VI em 16 de julho de 1975. Nela pode ler-se: “[...] *com todo o nosso poder Apostólico, separamos do Patriarcado de Lisboa o território que atualmente constitui a região pastoral de Santarém, e resolvemos que se chame Diocese de Santarém, em Portugal*”. Em 4 de outubro de 1975, D. António Ribeiro, cardeal-patriarca de Lisboa, presidiu à missa de ordenação do primeiro bispo desta diocese, D. António Francisco Marques.

5. Discussão dos resultados

Nesta secção são discutidos os principais resultados desta investigação. A contabilidade pode constituir uma ferramenta relevante nas relações de poder entre as organizações e os atores organizacionais (Major et al., 2018). No presente estudo identificamos a existência de relações de poder entre a Santa Sé e o Patriarcado de Lisboa, e entre este e as paróquias da região pastoral de Santarém. Estas relações de poder apresentavam uma natureza claramente formal, por via das hierarquias na Igreja Católica, e também uma natureza menos formal, ou semiformal, por via de partilha de informações do tipo bottom-up, como foi o caso das informações contabilísticas partilhadas pelo padre Júlio Boturão com a Nunciatura Apostólica em Lisboa, nos finais dos anos cinquenta do século XX.

Foi obtida evidência de que as peças de informação contabilística foram relevantes nas referidas relações de poder, funcionando como uma tecnologia de poder, à semelhança de outros estudos em contextos de organizações religiosas (e.g. Gatti & Poli, 2014; Bigoni & Funnell, 2015; Araújo, 2010; Leardini & Rossi, 2013). No entanto, estes estudos reportam a utilização das práticas contabilísticas como uma tecnologia de poder do tipo top-down,

não fornecendo evidência de que essas práticas tenham funcionado como uma tecnologia de poder do tipo bottom-up. Gatti & Poli (2014) demonstraram a contabilidade a funcionar como uma tecnologia ao serviço do governo Papal, permitindo a centralidade do poder e promovendo a mudança dos Estados Papais para a configuração de um Estado absoluto. Por sua vez, e tendo como unidade de análise a Diocese de Ferrara no século XV, Bigoni & Funnell (2015) fornecem evidência de que a contabilidade era uma importante tecnologia moldada pelo poder pastoral, cujo objetivo era orientar o comportamento dos sacerdotes, tornando-os conscientes dos fins da reforma dos bispos e possibilitando o reavivamento do poder pastoral. A contabilidade como instrumento de poder é defendida também por Araújo (2010), que identifica as relações de poder empregues pelo responsável do Mosteiro de Santa Ana de Viana do Castelo e pelo arcebispo de Braga através dos registos contabilísticos, nos séculos XVIII e XIX. Também Leardini & Rossi (2013) analisaram as relações entre contabilidade e poder num mosteiro italiano, na Idade Média, e fornecem evidência de a contabilidade ter apoiado a estrutura organizacional desse mosteiro e facilitado as relações de poder, que também interpretamos como sendo do tipo top-down.

Uma das contribuições deste estudo é que as práticas contabilísticas podem influenciar as relações de poder de ambos os tipos, top-down e bottom-up. Podemos dar exemplos relacionados com a influência das práticas contabilísticas nas relações de poder do tipo top-down. Um deles tem a ver com o formato de reporting contabilístico instituído na Igreja Católica, e que de acordo com a teoria institucional podemos considerar ter havido efeitos de um isomorfismo de natureza coerciva por se tratarem de práticas contabilísticas impostas (Meyer & Rowan, 1977; Major & Ribeiro, 2017) para responder às exigências de natureza económica prescritas pelo código do direito canónico. No entanto, estas práticas contabilísticas demonstram um elevado grau de retenção (Johansson & Siverbo, 2009), e que se refletem por via das rotinas contabilísticas destas organizações (Burns & Scapens, 2000; Robalo, 2014). Por sua vez, a Diocese de Lisboa impunha às suas paróquias um formato de reporting idêntico ao que usava para reportar à Santa Sé. Podemos verificar que os quatro mapas de prestação (anual) de contas utilizados em cada uma das paróquias da Diocese de Lisboa seguiam a mesma estrutura do utilizado pela Diocese de Lisboa. Por analogia, poderíamos dizer que a Diocese de Lisboa teria de aprovar as contas consolidadas anuais que tinham por base as contas individuais de todas as unidades orgânicas que estavam sob a sua tutela (paróquias e outras). Um outro exemplo das práticas contabilísticas nas relações de poder do tipo top-down tem a ver com o facto de as referidas contas anuais

consolidadas terem de ser apresentadas à Santa Sé, por imposição desta, a cada ciclo de cinco anos.

Por sua vez, também podemos dar exemplos de recurso às práticas contabilísticas para influenciar relações de poder do tipo bottom-up. Um deles está patente no “Memorandum” elaborado pelo padre Júlio Boturão e enviado em 1956 à Nunciatura Apostólica em Lisboa (embaixada da Santa Sé em Portugal), o qual continha informações de natureza económica e financeira para justificar a necessidade de uma diocese na região pastoral de Santarém. Outro exemplo está patente no “Relatório social da comissão preparatória para a reestruturação do Patriarcado de Lisboa”, de 6 de maio de 1966, o qual tinha em consideração a existência de recursos económicos e financeiros adequados na região pastoral de Santarém. Um outro exemplo da influência das informações contabilísticas nas relações de poder do tipo bottom-up é observável quando atendemos ao conteúdo do “Relatório em ordem à criação da Diocese de Santarém”, de 31 de maio de 1970. Uma parte extensa deste relatório é dedicada a fornecer informação de sustentabilidade económico-financeira da região pastoral de Santarém. Nele são apresentados os valores do “Índice de possibilidades da região pastoral de Santarém”, que tendo por base as rubricas do plano de contas vigente na Diocese de Lisboa, proporcionava informações sobre os recursos económicos de cada atividade da Igreja Católica nesta região pastoral. Por sua vez, este relatório proporcionava também informações sobre os bens patrimoniais e sobre os valores de rendimentos de propriedades de investimento situados na região pastoral de Santarém (sob administração do Patriarcado de Lisboa). A evidência proporcionada pelo conjunto destes exemplos permite-nos contribuir para a literatura existente sobre a contabilidade como uma tecnologia de poder, na medida em que nos permite concluir que as práticas contabilísticas (institucionalizadas) influenciaram também as relações de poder do tipo bottom-up, isto é, entre a região pastoral de Santarém e a sua diocese (Patriarcado de Lisboa), com o objetivo de criar uma diocese independente para esta região pastoral.

É importante referir que o presente estudo não explora uma alteração em práticas contabilísticas institucionalizadas nestas organizações religiosas, mas o recurso a estas práticas para alcançar as mudanças organizacionais pretendidas. Assim, ao contrário de outros estudos que têm recorrido à teoria NIS para explicar que as alterações de práticas contabilísticas nas organizações decorrem de pressões institucionais de natureza externa (e.g. Dillard et al., 2004; Major et al. 2018), este estudo proporciona evidência da utilização de práticas contabilísticas institucionalizadas para desencadear mudanças organizacionais

de natureza intra-organizacional (dado que as paróquias da região pastoral de Santarém eram uma parte das unidades organizacionais coordenadas pela Diocese de Lisboa), contribuindo para a literatura que atende às mudanças promovidas por agentes internos que usam as ferramentas contabilísticas para suportar esses processos de mudança (e.g. Robalo & Gago, 2017; Hiebl, 2018).

As práticas contabilísticas institucionalizadas permitiram ajudar a legitimar a necessidade de ocorrerem alterações organizacionais na Diocese de Lisboa. No entanto, não foram suficientes. A evidência desta insuficiência está bem patente na iniciativa menos sucedida do padre Júlio Boturão, que também se suportava em informações contabilísticas. O processo de criação da Diocese de Santarém ganhou outra dimensão em consequência de pressões externas decorrentes do Concílio Vaticano II, que ao refletir o propósito de inovação pastoral da Igreja Católica teve influência na decisão de reestruturar o Patriarcado de Lisboa, que ganhou visibilidade com o decreto do cardeal-patriarca de Lisboa, de 18 de abril de 1966, para a criação de uma comissão preparatória para levar a cabo essa reestruturação. É de referir que o patriarcado de Lisboa demonstrava pouco entusiasmo por processos de mudança ao nível da Diocese de Lisboa e só conduzia esta reestruturação em consequência de pressões externas decorrentes de novas orientações de ação pastoral que emergiram do Concílio Vaticano II, e da contínua pressão de alguns elementos do clero das suas regiões pastorais. Tal como refere Robalo (2014), as pressões externas e internas, ou a falta delas, devem ser consideradas ao longo de todo o processo de mudança. E no presente estudo, temos evidência de que as pressões internas das paróquias da região pastoral de Santarém, iniciadas pelo padre Júlio Boturão, foram importantes, mas insuficientes. E que o processo de mudança só passou a ser mais visível quando coabitaram pressões externas e internas. Esta é uma contribuição deste estudo que vem tornar mais sólida a argumentação de alguns autores (e.g. Ribeiro & Scapens, 2006; Robalo, 2014) em que os processos de mudança são melhor compreendidos se os investigadores atenderem em simultâneo às premissas das teorias NIS e OIE.

Apesar de existirem pressões externas e internas, o processo de mudança seguia a um ritmo lento. Como já referimos, esta mudança não era desejada pela Diocese de Lisboa, e o seu sistema de governo institucionalizado não estava aberto à mudança, como aconteceu no estudo de Oliveira (2003). Mas os argumentos de mudança por parte dos agentes internos e externos a esta diocese eram sustentados em reflexões amadurecidas. Podemos interpretar a existência de uma certa inércia, característica de processos de resistência passiva, tal

como definidos em Burns & Scapens (2000). Mas a manutenção das pressões já referidas levaria a que o processo de criação de uma diocese em Santarém não morresse, desencadeando-se o pedido de novos dados, nomeadamente de natureza económica e financeira, de que resultou o Relatório em ordem à criação da Diocese de Santarém, de 31 maio de 1970. No entanto, proposta de criação da Diocese de Santarém só viria a ser aprovada (com margem mínima de votos) pela assembleia plenária da Conferência Episcopal do Patriarcado de Lisboa em finais de julho de 1971. Contudo, a Bula Papal que ordenou a tão esperada Diocese de Santarém só seria emitida pelo Papa Paulo VI em 16 de julho de 1975. Apesar da existência de resistências à criação da Diocese de Santarém, a criação da diocese aparentava-se exequível pela evidência dos valores económicos e financeiros recolhidos dos mapas contabilísticos das paróquias, comprovando que a região pastoral de Santarém dispunha de meios económicos suficientes nas suas paróquias para ser uma diocese autónoma, autossustentável e de média dimensão. Neste contexto destacamos a influência da contabilidade na criação da Diocese de Santarém, uma vez que foi com recurso a esta tecnologia de poder que se reuniram elementos importantes que questionaram as instituições organizacionais preexistentes no patriarcado de Lisboa e que vieram a permitir moldar os comportamentos dos atores incorporados nas organizações para permitir a mudança (Major et al., 2018).

6. Conclusão

Neste estudo procurámos investigar a influência das práticas contabilísticas no processo de criação da Diocese de Santarém, atendendo ao contexto organizacional, socioeconómico e político em que ocorreu. Para o efeito, recorreremos às premissas da teoria institucional e seus desenvolvimentos subsequentes (Major et al., 2018).

O estudo apresenta várias contribuições para a literatura que procura compreender porque e como ocorrem processos de mudanças (e.g. Burns & Scapens, 2000, Ribeiro & Scapens, 2006; Robalo, 2014; Major et al., 2018), e em particular quando estes processos ocorrem em contextos de organizações religiosas (e.g. Gatti & Poli, 2014; Bigoni & Funnell, 2015; Araújo, 2010; Leardini & Rossi, 2013). A principal contribuição deste estudo resulta do facto de fornecer evidência de que as práticas contabilísticas podem influenciar as relações de poder de ambos os tipos, top-down e bottom-up, e não apenas as do tipo top-down. Por sua vez, o estudo contribui ainda para esta literatura ao demonstrar que estes tipos de relações de poder podem acontecer em simultâneo em direção a uma mesma unidade

organizacional. Neste estudo, num determinado período o Patriarcado de Lisboa sofreu, em simultâneo, pressões do clero da região pastoral de Santarém (bottom-up) e da Santa Sé (top-down) que reforçaram o processo de mudança em curso.

Este estudo contribui também para a literatura que assenta no uso de ferramentas contabilísticas por parte de agentes intra-organizacionais com o objetivo de desencadear e suportar processos de mudança organizacional (e.g. Robalo & Gago, 2017; Hiebl, 2018). O processo de mudança tratado neste estudo foi desencadeado por agentes do clero da região pastoral de Santarém e foram continuamente suportados em informações de natureza contabilística das paróquias desta região pastoral.

Por último, este estudo contribui ainda para a escassa literatura de contabilidade em contextos de organizações religiosas (Sprakman & Quinn, 2018), atendendo ao contexto particular de criação de uma diocese da Igreja Católica no terceiro quartil do século XX, não sendo do nosso conhecimento a existência de algum trabalho de natureza similar ou neste período temporal.

Como em todos os trabalhos de investigação, este estudo não está livre de limitações. As potenciais limitações deste estudo podem estar relacionadas com o facto de o mesmo tratar um tema de mudança num contexto inovador: a criação de uma diocese. Para ultrapassar estas potenciais limitações, sugere-se que futuros estudos atendam a processos de mudança em contextos semelhantes.

Bibliografia

Almeida, J. (2009). As correntes do movimento católico na época contemporânea. *Lusitânia Sacra* 21(2): 283-293.

Antunes, M. (1982). Notas sobre a organização e os meios de intervenção da Igreja Católica em Portugal: 1950-80. *Análise Social* 18(1): 72-74.

Araújo, D. (2010). *Contabilidade no Mosteiro de Santa Ana de Viana do Castelo Séculos XVIII e XI*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade do Minho.

Bigoni, M. & Funnell, W. (2015). Ancestors of governmentality: Accounting and pastoral power in the 15th century. *Critical Perspectives on Accounting* 27(1): 160-176.

Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research* 11(1): 3-25.

Calvo, M. (2000). *La contabilidad de espolios y vacantes: Diócesis de Canarias (1753-1851)*. Gran Canaria: Servicio de Publicaciones de la Universidad de la Universidad de las Palmas de Gran Canaria.

- Carmona, S. & Ezzamel, M. (2006). Accounting and religion: A historical perspective. *Accounting History* 11(2): 117-127.
- Carpenter, V. L. & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US State Governments' decisions to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society* 26(7): 565-596.
- Catecismo da Igreja Católica, 2ª edição. (1997). Coimbra: Gráfica de Coimbra.
- Código de Direito Canónico, 4ª edição. (2007). Braga: Editorial A.O.
- Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa, 1ª edição. (2001). Coimbra: Almedina
- Contrafatto, M. & Burns, J. (2013). Social and environmental accounting, organisational change and management accounting: a processual view. *Management Accounting Research* 24(4):349-365.
- Cordery, C. J. (2012). Funding social services: An historical analysis of responsibility for citizens' welfare in New Zealand. *Accounting History* 17 (3-4): 463-480.
- Cordery, C. J. (2015). Accounting history and religion: A review of studies and a research agenda. *Accounting History* 20(4): 430-463.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17(4): 506-542.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48(2): 147-160
- Dobie, A. (2008). The development of financial management and control in monastic houses and estates in England c. 1200–1540. *Accounting, Business & Financial History* 18(2): 141-159.
- Falcão, M. (1990). O Cardeal Cerejeira, pastor da Igreja lisbonense. *Lusitania Sacra* 2(2): 89-121.
- Faria, A. (2008). An analysis of accounting history research in Portugal: 1990—2004. *Accounting History* 13(3): 353-382.
- Fontes, P. (2012). Vaticano II: Portugal, o mundo e a convocação do Concílio. Agência Ecclesia. Acedido em 01 de setembro de 2018, disponível em: <http://www.agencia.ecclesia.pt/noticias/entrevistas/vaticano-ii-portugal-o-mundo-e-a-convocacao-do-concilio/>
- Foucault, M. (1989). Poder-Corpo. In J. A. G. Albuquerque e R. Machado (Eds.). *Michel Foucault, Microfísica do Poder (145-152)*. Edições Graal.
- Gatti, M. & Poli, S. (2014). Accounting and the Papal States: The influence of the Pro commissa Bull (1592) on the rise of an early modern state. *Accounting History* 19(4): 475-506.
- Gebreiter, F. (2015). Hospital accounting and the history of health-care rationing. *Accounting History Review* 25 (3): 183–199.
- Gomes, D. (2008). The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History* 13(4): 479-509.
- Hernández, J. J. (2007). Impuestos sobre la renta de los eclesiásticos: El subsidio y excusado (Diócesis de Sevilla, mediados del siglo XVII). *De Computis* 4(7): 172

- Hiebl, M. (2018). Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. *Management Accounting Research* 38(1): 22-38.
- Johansson, T. & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research* 20(2): 146-162.
- Leardini, S. & Rossi, G. (2013). Accounting and power in religious institutions: Verona's Santa Maria della Scala monastery in the middle ages. *Accounting History* 18(3): 415-427.
- Llopis, E., Fidalgo, E. & Méndez, T. (2002). The 'Hojas de Ganado' of the Monastery of Guadalupe, 1597-1784: An accounting instrument for fundamental economic decisions. *Accounting, Business & Financial History* 12(2): 203-229.
- Mafra, L. (1997). Lisboa no tempo do Cardeal Cerejeira. *Centro de Estudos de História Religiosa* 12(1): 1-118.
- Magliani, M., & Pietra, R. (2019). Power relations and the accounting system in the Archbishop's Seminary of Siena (1666-1690). *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 32(2): 401-420.
- Major, M., Conceição, A. & Clegg, S. (2018). When institutional entrepreneurship failed: The case of a responsibility centre in a Portuguese hospital. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31(4): 1199-1229.
- Major, M. & Ribeiro, J. (2017). A teoria institucional na investigação em contabilidade. In M. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática (33-74)*. Lisboa: Escolar Editora.
- Martins, C. (2010). *The accounting system of the Hieronymite Monastery of Santa Maria de Belém circa 1833*. Dissertação de Mestrado em Finanças. Escola de Negócios e Economia da Universidade Nova
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutional organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83(1): 340-363.
- Miles, M., Huberman, A. & Saldana, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook*. London: Sage.
- Monzón, J. L. & Chaves, R. (2008). A Economia Social na União Europeia. Obtido de Comité Económico e Social Europeu: Acedido em 01 de setembro de 2018, disponível em: http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/a_ces11042-2012_00_00_tra_etu_pt.pdf
- Oliveira, J. (2003). *A contabilidade do Mosteiro de Arouca: 1786-1825*. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais. Faculdade de Economia da Universidade do Porto.
- Quinn, M. (2014). Stability and change in management accounting over time—A century or so of evidence from Guinness. *Management Accounting Research* 25(1): 76-92.
- Ribeiro, J. & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Complementaries, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management* 3(2): 94-111.
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines. *Spanish Accounting Review* 17(1): 88-97.
- Robalo, R. & Gago, S. (2017). The role of trust in the primary adoption stage of management accounting innovations. *Spanish Journal of Finance and Accounting* 46(1): 63-91.

- Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R. (2003). Corporativism, liberalism and the accounting profession in Portugal since 1755. *The Accounting Historians Journal* 30(1): 95-128.
- Sardonil, L. M., Moreno, M. B. & Arroyo, A. S. (2016). El papel de la contabilidad monástica a lo largo de la historia en el orbe cristiano; Una revisión. *Spanish Accounting Review* 20(2): 143-156.
- Sargiacomo, M. (2009). Accounting for the 'good administration of justice': The Farnese State of Abruzzo in the sixteenth century. *Accounting History* 14(3): 235-267.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *British Accounting Review* 38(1): 1-30.
- Schultz, S. M. & Hollister, J. (2014). The Delaware and Hudson Canal Company: Forming, financial and reporting on an early 19th century corporation. *The Accounting Historians Journal* 41(2): 111-151.
- Spraakman, G. & Quinn, M. (2018). Accounting history research topics—An analysis of leading journals, 2006–2015. *Accounting Historians Journal* 45(1): 101-114.
- Vieira, R., Major, M. & Robalo, R. (2017). Investigação qualitativa em contabilidade. In M. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (139-172). Lisboa: Escolar Editora.
- Zucker, L. G. (1987). Institutions theories of organization. *Annual Review of Sociology* 13(1): 443-464.