

A UTILIDADE DO REPORTE FINANCEIRO PARA AS TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Sónia Paula da Silva Nogueira
sonia@ipb.pt

Escola Superior de Comunicação, Administração
e Turismo do Instituto Politécnico de Bragança
Rua João Maria Sarmento Pimentel – Apt. 128
5370-326 Mirandela – Portugal
Tel.: 00351 278 201 340

Susana Margarida Faustino Jorge
susjor@fe.uc.pt

NEAPP- Núcleo de Estudos em Administração
e Políticas Públicas, Universidade do Minho
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
Av. Dias da Silva, 165
3004-512 Coimbra – Portugal
Tel.: 00351 239 790 577

Mercedes Cervera Oliver
mercedes.cervera@uam.es
Universidad Autónoma de Madrid
C/ Francisco Tomás y Valiente, 5
28049 Madrid – España
Tel.: 0034 91 497 46 85

ABSTRACT

The aim of this study is to analyse the perceptions of internal users regarding the usefulness of financial reporting in the context of decision-making of Portuguese Local Administration. To do this, a survey questionnaire to all municipalities' decision-makers (both technical and political) was carried out. The main findings suggest that usefulness of municipalities' financial reporting, in its current form and content, is high. Nevertheless, this usefulness would increase with the introduction of other information apart from the one that is currently required to disclose. In general, the two different groups of decision-makers – technical and political – have a slightly different behaviour with respect to the usefulness attributed to municipalities' financial reporting, within the context of internal decision-making. The technical decision-makers assign more usefulness than politicians. Additionally, there is a preference, albeit slight, by all users for cash-based budgetary information, although accrual-based information (patrimonial and cost accounting) also reveals a high usefulness.

KEYWORDS: Local Government financial reporting, usefulness, internal decision-making.

1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, muitos países têm procedido a reformas significativas na Contabilidade Pública e, conseqüentemente, no relato financeiro das entidades públicas. Os novos sistemas contabilísticos passaram a dar resposta não só ao cumprimento da legalidade e controlo orçamental, através de informação essencialmente em base de caixa (contabilidade orçamental), como também a disponibilizar informação sobre a afectação e utilização eficiente dos recursos públicos, em base de acréscimo (contabilidade patrimonial e de custos). O sistema de informação contabilística no Sector Público passou a estar, entre outros, orientado para a divulgação de informação útil e oportuna, permitindo aos seus utilizadores avaliar e tomar decisões de forma mais racional e lógica (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Bovens, 2005; Lee, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008). De um modo geral, as reformas introduzidas na Contabilidade do Sector Público visam a melhoria do relato financeiro para os tomadores de decisões e *stakeholders*. Esta melhoria é uma condição necessária para o reforço da responsabilidade e de desempenho das organizações do Sector Público, assumindo, deste modo, a informação financeira um papel fundamental nas decisões tomadas dentro das organizações (Pettersen, 2001).

Os novos desenvolvimentos da gestão e da Contabilidade Pública também se fizeram sentir no sistema contabilístico português, nomeadamente na Administração Local. O processo de reforma global do sistema contabilístico público iniciou-se, em Portugal, na década dos noventa, com a reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE). Na sequência desta agenda de reforma, é aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), em 1999, que representa o ponto de partida para dotar a gestão autárquica de novos instrumentos para apoiar o processo de tomada de decisão.

A adopção deste novo sistema de Contabilidade Autárquica alterou, significativamente, a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e orçamentais preparadas e divulgadas pelos municípios portugueses. A informação financeira, para além de assumir um papel relevante na prestação de contas ou de responsabilidades (*accountability*), passou também a assumir um papel fundamental no apoio às tomadas de decisão e controlo internos. A introdução do regime do acréscimo em complemento ao regime de caixa, a integração de três subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, patrimonial e de custos) e as alterações verificadas no relato financeiro autárquico, são algumas das principais mudanças ocorridas no sistema contabilístico autárquico em Portugal.

Passados mais de dez anos desde a publicação do POCAL, a adopção do sistema contabilístico preconizado por este normativo, tendo como objectivo principal apoiar a gestão, ainda não foi estudado empiricamente, designadamente no que se refere à utilidade da informação financeira por si produzida para as tomadas de decisão. Na tentativa de preencher a lacuna existente na literatura portuguesa, este trabalho desenvolve um estudo empírico, através de um inquérito por questionário, que procura analisar as percepções dos utilizadores quanto à utilidade do relato financeiro autárquico no contexto das tomadas de decisão internas. A aplicação de um inquérito por questionário possibilita a obtenção de uma visão mais alargada da utilidade do relato financeiro autárquico por parte dos decisores dos municípios portugueses, quer sejam políticos quer técnicos. Em particular, o estudo procura dar respostas às seguintes questões:

- (1) *Quais os documentos de prestação de contas e qual a informação orçamental, económica e financeira de maior utilidade para as tomadas de decisão internas?*
- (2) *Qual a utilidade da informação preparada de acordo com o regime de acréscimo para as tomadas de decisão internas?*
- (3) *Que tipo de informação, de preparação não obrigatória, se revela útil para as tomadas de decisão internas?*

O trabalho segue organizado em seis secções. As quatro secções seguintes fornecem um enquadramento teórico sobre questões relacionadas com a utilidade da informação financeira do Sector Público. A revisão de literatura é iniciada com uma abordagem geral à contabilidade e à informação financeira das entidades governamentais, com especial enfoque nos governos locais. Seguidamente é abordado o papel da *New Public Management* (NPM) nos paradigmas da investigação em Contabilidade e feita uma abordagem aos utilizadores da informação e suas necessidades. Por fim, é apresentado o modelo de relato financeiro e discutido o seu papel nas tomadas de decisão internas nos municípios portugueses. Na sexta secção é desenvolvido o estudo empírico, onde se apresenta o enquadramento e método de investigação, a caracterização da amostra, e os resultados da análise descritiva univariada e bivariada. Por fim, apresentam-se as principais conclusões deste estudo, bem como as suas limitações.

2. A CONTABILIDADE E A INFORMAÇÃO FINANCEIRA DAS ENTIDADES GOVERNAMENTAIS: ESPECIAL ENFOQUE NOS GOVERNOS LOCAIS

A Administração Pública, e consequentemente a Administração Local, tem estado sujeita ao conjunto de reformas da NPM generalizadas aos países da OCDE. A adopção das práticas do sector empresarial no Sector Público Administrativo, inclusive na Administração Local, levou ao aparecimento de um novo paradigma de gestão. A responsabilidade dos dirigentes das entidades públicas em prestar contas, através de relatórios financeiros, apenas divulgando a forma como foram aplicados os fundos, deixou de ser a preocupação fundamental. Os dirigentes passaram a ser responsabilizados pela eficiência e eficácia dos fundos por si utilizados. Em consequência das transformações sentidas na gestão pública, os sistemas contabilísticos das entidades do Sector Público Administrativo deixaram de dar resposta às actuais exigências, originando novos objectivos que conduziram a uma mudança da sua estrutura conceptual e metodológica (Lapsley, 1999; Brignall & Modell, 2000; Lapsley & Pong, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Mir & Rahaman, 2007; Ter Bogt, 2008). Os novos sistemas contabilísticos passaram a ter que dar resposta não só ao cumprimento da legalidade e controlo orçamental, através de informação essencialmente em base de caixa (contabilidade orçamental), como também a disponibilizar informação sobre a afectação e utilização eficiente dos recursos públicos, em base de acréscimo (contabilidade patrimonial e de custos).

As directrizes emitidas, a nível internacional, pelas organizações profissionais (e.g. *Governmental Accounting Standards Board* – GASB e *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB) têm também impulsionado as reformas da Contabilidade Pública, nomeadamente na promoção da implementação da contabilidade de acréscimo e na melhoria do relato financeiro das entidades do Sector Público, com vista à divulgação de informação útil e oportuna para as tomadas de decisão e controlo (Lapsley, 1999; Cohen, 2007). De acordo com a *Conceptual Framework Exposure Draft 1* do IPSASB (2010), os objectivos do relato financeiro das entidades do Sector Público são “*providenciar informação útil aos utilizadores, quer para os propósitos de accountability, quer para apoiar as decisões de afectação de recursos, decisões políticas e sociais.*” (IPSASB: CF–ED 1, 2010:§1.10).

Da revisão de literatura internacional (quer sobre o sector público, quer sobre o privado) constatámos que são inúmeros os trabalhos de investigação que estudam, com propósitos variados, a informação financeira (determinantes das práticas contabilísticas; harmonização das práticas contabilísticas a nível europeu, internacional ou ambos; índice de divulgação da informação; entre outros). Existem ainda algumas contribuições sobre a implementação das reformas da Contabilidade no Sector Público, designadamente na explicação do contexto organizacional na escolha das práticas contabilísticas (e.g. Scapens, 1994; Olson *et al.*, 1998; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Ter Bogt, 2008). No entanto, no que diz respeito ao estudo da utilidade da informação financeira produzida e divulgada pelas entidades públicas, o número de trabalhos existente é bastante mais reduzido (Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Tayib *et al.*, 1999; López & Caba, 2004). Em particular, literatura centrada na utilidade da informação financeira para a gestão, designadamente para as tomadas de decisão e controlo nas organizações dos Governos Locais, é especialmente escassa (Mack, 2004; Yamamoto, 2008; Windels & Christiaens, 2008; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010).

Após duas décadas de reformas da NPM, onde o modelo de gestão pública foi fortemente criticado, verifica-se que a nova informação financeira produzida parece não satisfazer totalmente as necessidades dos seus utilizadores (Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006). Alguns autores estudam as preferências dos utilizadores do relato financeiro, tanto a nível interno como externo (Robbins, 1984; Jones *et al.*, 1985; Hay & Antonio, 1990; Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Crain & Bean, 1998; Priest *et al.*, 1999; Mack & Ryan, 2006), assinalando que os utilizadores preferem informação de desempenho (ou seja, informação de âmbito mais alargado, mas que inclui também a informação financeira) para os objectivos gerais da informação financeira (Jones *et al.*, 1985; Collins *et al.*, 1991) e informação orçamental em base de caixa à elaborada na base de acréscimo (Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; López & Caba, 2004; Yamamoto, 2008; Nasi & Steccolini, 2008; Pina *et al.*, 2009; Reginato *et al.*, 2009). Mais recentemente, os resultados obtidos por Kober *et al.* (2010), num estudo onde é pretendido efectuar uma análise comparativa das percepções dos utilizadores e preparadores sobre a utilidade, para as tomadas de decisão, da informação na base de acréscimo e na base de caixa, revelam conclusões contrárias aos estudos apontados. Os resultados mostram que a informação preparada na base de acréscimo é geralmente considerada mais útil do que a informação elaborada na base de caixa. Comparativamente com estudos anteriores, esta investigação revela que a aceitação da informação preparada na base de acréscimo tem vindo a aumentar ao longo do tempo. No entanto, os autores só tomam em consideração a informação financeira e não fazem distinção das percepções entre os utilizadores internos. Do mesmo modo, Andriani *et*

al. (2010) comprova os resultados obtidos por Kober *et al.* (2010) para os mesmos tipos de decisão, mas no contexto das decisões internas e apenas para os gestores públicos.

Apenas um número restrito de estudos considera especificamente as perspectivas dos políticos ou fazem comparações com os gestores. Por exemplo, Brusca (1997), num estudo aos municípios espanhóis, onde pretendeu determinar a utilidade das demonstrações financeiras (de carácter orçamental e económico-financeiro) para os utilizadores internos e externos, verificou que os políticos encontram-se entre os utilizadores que atribuem menor importância ao reporte financeiro, devido à formação insuficiente; contrariamente, os gestores são os que atribuem maior importância. De acordo com Ter Bogt & Van Helden (2000), quer os políticos quer os gestores preferem as tradicionais ferramentas contabilísticas, bem como os tradicionais tipos de informação. Eles tendem a usar informação, principalmente com orientação *input* e dificilmente usam a informação com orientação *output*. Finalmente, Paulsson (2006) analisando a introdução de contabilidade de acréscimo na Administração Central sueca, verifica que essa contabilidade é mais utilizada pelos gestores do que pelos políticos.

No âmbito português, até ao momento, apenas existem dois trabalhos publicados sobre a utilidade interna da informação financeira nas entidades do Sector Público – Barbosa (2006) e Carvalho *et al.* (2008), sendo que o primeiro se refere ao sector da saúde, já que é um estudo desenvolvido para um Centro Hospitalar, e o segundo à Administração Local portuguesa. Carvalho *et al.* (2008) analisaram a utilidade interna da informação financeira dos municípios portugueses apresentada em sede de prestação de contas. Especificamente, estudaram a utilidade da informação para a decisão de aprovação das contas. Os autores concluíram que ambos os órgãos (executivo e deliberativo) discutem os mesmos tipos de informação orçamental em base de caixa. Porém, é o órgão executivo que atribui maior importância aos diferentes tipos de informação de natureza económica e financeira. Os autores verificaram também que ambos os órgãos privilegiam a informação orçamental.

A revisão de literatura evidencia que o número de autores que compara as preferências dos políticos e gestores acerca do reporte financeiro preparado e divulgado no Sector Público é ainda limitado, e que as investigações tendem, na maioria dos casos, a ser de natureza qualitativa. À luz das lacunas observadas é relevante alargar e aprofundar o estudo da utilidade do reporte financeiro para as tomadas de decisão e controlo internos, particularmente na Administração Local, e para o caso português, onde ainda não existem trabalhos neste âmbito.

3. O PAPEL DA NEW PUBLIC MANAGEMENT NOS PARADIGMAS DA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE PÚBLICA

O actual contexto organizacional do Sector Público, estabelecido pelo paradigma da NPM, assente na promoção da transparência e *accountability*, bem como na melhoria dos índices de economia, eficiência e eficácia da actividade governamental (Hood, 1991; Broadbent & Guthrie, 1992; Osborne & Gaebler, 1993; Olson & Peters, 1996; Olson *et al.*, 1998; Broadbent & Laughlin, 1998; Lapsley & Pallot, 2000; Lapsley, 2001 e 2009; Samaratunge *et al.*, 2008) conduziu a novos desenvolvimentos na investigação em Contabilidade.

Durante as últimas três décadas, foram levadas a cabo reformas de grande alcance no Sector Público de vários países, que se inspiraram nos conceitos da NPM. Segundo Pollit & Bouckaert (2000) e Montesinos & Brusca (2007), estas reformas resultaram de um conjunto de factores económicos, sociais, políticos e tecnológicos, entre os quais os problemas de défice orçamental. Para Olson *et al.* (2001), o resultado final da NPM reflecte-se na alteração dos elementos básicos e na expressão prática dos sistemas de prestação de responsabilidades, destinados às instituições públicas e respectivas unidades organizacionais. A NPM centra-se na redução das diferenças entre os sectores público e privado, aproximando as práticas do Sector Público das práticas do sector privado (Hood, 1995; Lapsley, 2009), enfatizando o processo de prestação de contas para uma maior responsabilidade em termos de *outcomes* e resultados (Hood, 1995).

A necessidade crescente, sentida pelos Governos, em melhorar o processo de *accountability*, interna e externa, perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral, nas democracias modernas de economias de mercado (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Lee, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008), levou ao desenvolvimento de um novo sistema de informação contabilística, no Sector Público, capaz de proporcionar informação adequada para as tomadas de decisão. Olson *et al.* (2001) considera que instituir uma maior qualidade no processo de decisões no Sector Público constitui o requisito principal da NPM.

No âmbito da Contabilidade Pública, o movimento do paradigma da NPM teve efeitos profundos nas práticas contabilísticas (Hood, 1991 e 1995). A NPM é o modelo de reforma que privilegia a quantificação e os resultados onde a Contabilidade tem um papel central (Pallot, 1992; Olson *et al.*, 1998; Lapsley, 1999 e 2009; Hyndman & Connolly, 2011). Com o modelo de gestão pública instalado pela NPM, o processo tradicional de *accountability* predominante até então no Sector Público, *accountability* financeira e legal (visa verificar o cumprimento do Orçamento aprovado, das leis, regras e procedimentos), tornou-se insuficiente para medir a eficiência dos governantes e gestores públicos, conduzindo, por isso, ao aparecimento de uma nova responsabilidade, designada por *accountability* de gestão (Guthrie, 1998; Mack, 2004). Por outro lado, a crescente autonomia dos governantes do Sector Público, no que respeita às tomadas de decisão, exigia outro tipo de informação para além, da informação preparada na base de caixa. O sistema de contabilidade baseado no regime de caixa foi, deste modo, considerado insuficiente para atender à mudança das necessidades de informação da gestão, designadamente por não permitir uma imagem correcta da situação financeira e não divulgar informação adequada e útil para facilitar o processo de controlo, planeamento e avaliação de desempenho (Cohen, 2007; Lapsley, 1999).

Perante as mudanças ocorridas na gestão pública, os sistemas contabilísticos das entidades da Administração Pública deixaram de dar resposta às actuais exigências, originando novos objectivos que conduziram a uma mudança da sua estrutura conceptual e metodológica. Deste modo, introduziram-se, no Sector Público, novos instrumentos contabilísticos, como o regime do acréscimo na elaboração das demonstrações financeiras, complementando o tradicional controlo de caixa e dos compromissos. De acordo com Benito *et al.* (2005), dotar a Contabilidade Pública de um conteúdo mais amplo para que a informação elaborada seja útil para as tomadas de decisão foi a característica comum de todas as reformas levadas a cabo em diferentes países. Segundo os autores, o alcance destas reformas foi diverso, chegando, inclusivamente, a afectar os próprios objectivos da informação financeira e os procedimentos de registo utilizados, levando a adopção de diferentes bases de contabilização. Por outro lado, a literatura internacional mostra que a introdução do regime do acréscimo nos sistemas de informação contabilística é, com efeito, uma das linhas mais importantes da recente reforma da Contabilidade Pública (Pallot, 1997; Brorström, 1998; Guthrie, 1998; Chan, 2003, Van der Hoek, 2005; Brusca & Montesinos, 2006; Montesinos & Brusca, 2009; Hyndman & Connolly, 2011). O estudo da utilidade da informação preparada na base do regime do acréscimo é controverso e debatido em vários estudos internacionais, designadamente no que respeita à sua utilidade para as tomadas de decisão. Christensen (2007:59) reconhece que embora “*saibamos que o processo de introdução da contabilidade de acréscimo, no Sector Público, foi dispendioso e confuso, desconhecemos o seu impacto sobre as decisões dos gestores.*”.

4. PARADIGMA DOS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO E SUAS NECESSIDADES

A recente reforma da Contabilidade Pública assenta na mudança de um sistema de contabilidade pouco informativo para um sistema que permita a divulgação de informação mais abrangente e adequada sobre gestão dos recursos públicos, e proporcione uma base para melhorar o controlo financeiro das actividades governamentais. Por outras palavras, é pretendido uma Contabilidade mais informativa e útil para as tomadas de decisão e prestação de contas (Lüder, 1992). Isto significa, uma evolução da Contabilidade Pública para o paradigma da utilidade, que proporcione informação mais completa sobre os activos, receitas, despesas, património e suas alterações (Ouda, 2004 e 2007).

Para Lüder (1992) a inovação da Contabilidade Pública deve estar relacionada com a implementação de um sistema contabilístico mais informativo, que proporcione mais e/ou melhor informação com respeito à gestão da entidade. Isto é, a informação financeira elaborada e divulgada deverá procurar dar uma imagem o mais fiel possível da gestão realizada. Neste sentido, diversos autores, como por exemplo Ouda (2004 e 2007) e Caba *et al.* (2009) consideram a introdução da contabilidade de acréscimo e, por conseguinte a implementação das *International Public Sector Accounting Standards* – IPSASs, uma inovação total ou radical dos sistemas de Contabilidade Pública que permitirá, entre outros aspectos, que o sistema de informação contabilística evolua para um paradigma de maior utilidade (Lüder, 1992). A diferença mais significativa reside nos actuais objectivos gerais do reporte financeiro agora também direccionado para os utilizadores internos e para as suas necessidades informativas.

A recente abordagem da informação financeira, de um modo geral, centra a sua atenção sobre a necessidade de proporcionar informação útil aos diferentes utilizadores, descurando a importância atribuída ao mero cumprimento de um conjunto de procedimentos estabelecidos (Rutherford, 1992). Por seu lado, Holder &

Cherry (1981) indicam que o critério principal para o êxito deste processo de comunicação é a utilidade da informação divulgada no sistema de informação contabilística.

O conceito de utilizador da informação financeira, enquanto toda a pessoa ou entidade que tem interesse na informação económica e financeira, deve ser distinguido do conceito de destinatário da informação financeira, pois como refere Rutherford (1992), destinatário da informação contabilística é toda a pessoa ou entidade que foi tida em conta para o desenho da informação, de tal forma que o “*sistema de informação deve tratar de converter os utilizadores em destinatários*”. Por outro lado, Jones e Pendlebury (2000 e 2004) explicam que todos os indivíduos de uma população podem ser assumidos como utilizador ou potencial utilizador das contas das entidades do Sector Público. Este estudo centrar-se-á no conceito de utilizador, que em nossa opinião, é aquele destinatário que faz uso da informação financeira.

Em síntese, a importância do estudo do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades em Contabilidade Pública tornou-se mais acentuada com as exigências da NPM ao levar a que os decisores passassem a necessitar de informação útil e oportuna para poderem tomar decisões mais adequadas. A abordagem da utilidade da informação será utilizada na análise empírica sobre a utilidade do reporte financeiro dos municípios portugueses que apresentar-se-á posteriormente.

5. O RELATO FINANCEIRO E AS TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Nos últimos anos, foi aprovada, particularmente para a Administração Local portuguesa, legislação no sentido de dar resposta às actuais necessidades dos utilizadores da informação financeira (nomeadamente às necessidades dos órgãos autárquicos) impostas pela necessidade de uma melhor eficácia, eficiência e economia dos recursos públicos (cada vez menos disponíveis), e maior transparência e controlo.

A actual reforma da Contabilidade Pública em Portugal iniciou-se com a Lei de Bases da Contabilidade Pública¹, posteriormente regulamentada² pelo estabelecimento das condições necessárias à sua aplicação. Contudo, a etapa mais importante desta reforma foi a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)³, que obriga os organismos da Administração Central, Regional e Local a possuir um sistema integrado de contabilidade (contabilidade orçamental, patrimonial e de custos).

A reforma da Contabilidade Autárquica é reforçada com a publicação da terceira Lei das Finanças Locais⁴, onde já estava previsto a criação de um plano de contabilidade das autarquias locais que constituísse um instrumento de gestão económico-financeira, permitisse o conhecimento completo do valor contabilístico do respectivo património e do contributo dos resultados das actividades das autarquias locais para a economia regional e nacional, permitindo assim uma gestão racional dos recursos locais (n.º 1 do artigo 6.º). De referir que, anteriormente, já tinham sido publicados outros diplomas com o objectivo de criarem verdadeiros instrumentos de gestão para as autarquias locais, como é o caso da segunda Lei das Finanças Locais⁵, quando refere no n.º 1 do artigo 23.º que “*O regime relativo à contabilidade das autarquias locais visa a uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeira e permitira a apreciação e o julgamento da execução orçamental e patrimonial.*”.

A concretização desta reforma culmina com a publicação do POCAL⁶, que assume um papel central na preparação e divulgação de informação para apoio às tomadas de decisão e controlo interno dos dirigentes autárquicos. Deste modo, o sistema contabilístico autárquico, ao integrar as contabilidades orçamental, patrimonial e de custos, constitui um instrumento fundamental de apoio à gestão e decisão, permitindo (preâmbulo do diploma que aprovou o POCAL):

- efectuar um adequado controlo financeiro e divulgar informação aos órgãos autárquicos de modo a possibilitar-lhes a tomada de decisões, quer estas assumam um carácter administrativo ou político;
- o estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, permitindo desta forma o cumprimento do estipulado em termos

¹ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

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

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

⁴ Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

⁵ Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

⁶ Decreto-Lei n.º 54-A/99, 22 de Fevereiro.

orçamentais, a correcta aplicabilidade dos princípios orçamentais, bem como das regras previsionais;

- atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, e aos princípios orçamentais descritos na Lei do Enquadramento Orçamental⁷, especificamente no tocante à orçamentação das despesas e receitas e na efectivação dos pagamentos e recebimentos;
- a observância dos princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria, no tocante à execução orçamental;
- uniformizar os critérios previsionais, com a fixação de regras para a elaboração do Orçamento, particularmente no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
- a obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional; e,
- disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local, revelando a composição, valor e a evolução do património de forma a obter informação para a elaboração do Balanço.

Para a satisfação das necessidades dos utilizadores internos no que se refere às suas tomadas de decisão, o relato financeiro divulgado deverá disponibilizar informação que permita avaliar o Orçamento, sua forma de execução e a legalidade económico-financeira, conhecer a situação patrimonial da instituição, suas necessidades de liquidez a curto e longo prazos, os recursos e sua afectação, as fontes de financiamento e sua adequação para o cumprimento das obrigações, e verificar a eficácia, eficiência e economia da gestão pública (preâmbulo do diploma que aprovou o POCAL).

A Contabilidade Orçamental tem por objectivo fundamental permitir o acompanhamento do Orçamento, ou seja, permite o registo da aprovação e modificações do Orçamento e as fases de execução do mesmo. Os registos contabilísticos efectuados por este subsistema contabilístico assentam na base de caixa ou na base de caixa modificada, uma vez que há reconhecimento de compromissos assumidos. Para apoio ao acompanhamento da execução orçamental, o subsistema em questão possibilita a elaboração dos seguintes mapas: Controlo Orçamental – Receita (ponto 7.3.1), Controlo Orçamental – Despesa (ponto 7.3.2) e Fluxos de Caixa (ponto 7.5.). Os Mapas de Execução Orçamental das Despesas e das Receitas articulam-se com o Mapa de Fluxos de Caixa e permitem acompanhar, de forma resumida, todo o processo de realização das despesas e arrecadação das receitas (ponto 2.3.4.1). Como documentos previsionais aliados a este subsistema, o POCAL prevê as Grandes Opções do Plano (documento onde são definidas as linhas de desenvolvimento estratégico de cada autarquia e inclui, designadamente, o Plano Plurianual de Investimentos (PPI) (ponto 7.1) e o Mapa das Actividades Mais Relevantes da gestão autárquica e o Orçamento (ponto 7.2). Para apoio ao acompanhamento do PPI, prevê-se a elaboração do Mapa da Execução Anual do PPI (ponto 7.4).

Para além do objectivo principal, a Contabilidade Orçamental possibilita ainda o controlo orçamental dos programas plurianuais, através da contabilização dos compromissos com efeitos em exercícios seguintes. A informação relativa a compromissos com reflexo nos orçamentos dos anos seguintes é primordial e constitui um precioso auxiliar da gestão, na preparação do Orçamento para o ano seguinte (ponto 2.6). Para o efeito, o POCAL disponibiliza informação ao nível da despesa, sobre os compromissos com efeitos em exercícios futuros.

O POCAL prevê ainda a redacção de notas relativas ao processo orçamental e respectiva execução. Nestas notas encontramos informação adicional sobre as modificações do Orçamento (ponto 8.3.1), modificações ao PPI (ponto 8.3.2), contratação administrativa (ponto 8.3.3), transferências correntes e de capital segundo a óptica da despesa e da receita (ponto 8.3.4), subsídios obtidos e concedidos (ponto 8.3.4), aplicações em activos de rendimento fixo e variável (ponto 8.3.5) e endividamento (ponto 8.3.6).

A Contabilidade Patrimonial corresponde à matriz da contabilidade empresarial e aparece como subsistema inovador para as autarquias, pois até à aprovação do POCAL o subsistema contabilístico obrigatório era apenas o orçamental. Esta contabilidade assenta na base de acréscimo e possibilita o registo de todos os factos que implicam uma alteração, quantitativa ou qualitativa, do património da autarquia. Disponibiliza informação sobre o valor actual do imobilizado (incluindo informação sobre os bens de domínio público), o valor das dívidas e das existências e os resultados económicos do exercício. Em termos de prestação de contas, este subsistema contabilístico permite a elaboração de duas peças contabilísticas anuais fundamentais,

⁷ Lei n.º 52/2011, de 13 de Outubro.

a saber: Balanço (ponto 5) e Demonstração dos Resultados por natureza (ponto 6)⁸. Permite ainda, a redacção de notas relativas ao Balanço e à Demonstração dos resultados (ponto 8.2).

A introdução das contabilidades Patrimonial e de Custos na contabilidade das autarquias locais assume, actualmente, um papel preponderante para as tomadas de decisão, na medida em que proporcionam informação sobre as necessidades, a origem dos recursos e a aplicação dos fundos. Possibilita também elementos sobre a situação económico-financeira das entidades e o resultado potenciado pela utilização dos recursos públicos. A Contabilidade de Custos prevista no POCAL constitui um importante instrumento de gestão económica, porquanto se fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos para o “...apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação de tarifas e dos preços.” (ponto 5 do POCAL). No entanto, alertamos para o facto da informação produzida pela Contabilidade de Custos não fazer parte dos elementos obrigatórios de constar no relato financeiro.

Como documento de prestação de contas é ainda exigido às autarquias locais a elaboração e apresentação do Relatório de Gestão (ponto 13 do POCAL).

Em suma, as alterações introduzidas no sistema contabilístico autárquico conduziram a alterações na forma e no conteúdo do relato financeiro preparado e divulgado pelos municípios portugueses. Assim, os órgãos municipais passam a poder tomar decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços (preâmbulo do POCAL). De um modo geral, os documentos anuais definidos permitem conhecer as previsões estabelecidas pelos respectivos órgãos autárquicos, bem como o resultado anual da sua actividade e situação patrimonial da autarquia local (ponto 1 do POCAL).

A actual Lei da Finanças Locais⁹ vem reforçar a importância da fiabilidade e conformidade da informação produzida pelos diferentes sistemas contabilísticos, ao exigir a construção de meios substantivos de controlo interno de todo o sistema de execução e acompanhamento orçamental e de registos patrimoniais, bem como o apuramento rigoroso de dados quantitativos a partir dos registos contabilísticos (artigos 45.º a 51.º).

6. ANÁLISE EMPÍRICA

6.1 ENQUADRAMENTO E MÉTODO DA INVESTIGAÇÃO

A adopção de um novo sistema de Contabilidade Autárquica assente no POCAL alterou, significativamente, a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e orçamentais preparadas e divulgadas pelos municípios portugueses. A informação financeira, para além de assumir um papel relevante na prestação de contas ou de responsabilidades (*accountability*), passou também a assumir um papel fundamental no apoio às tomadas de decisão e controlo internos.

Com este estudo empírico é pretendido, de um modo geral, analisar as percepções dos utilizadores internos quanto à utilidade do relato financeiro autárquico para as tomadas de decisão, tendo por base o caso dos municípios portugueses. Deste modo, as perguntas de investigação de base ao estudo empírico realizado são:

- (1) *Quais os documentos de prestação de contas e qual a informação orçamental, económica e financeira de maior utilidade para as tomadas de decisão internas?*
- (2) *Qual a utilidade da informação preparada de acordo com o regime do acréscimo para as tomadas de decisão internas?*
- (3) *Que tipo de informação, de preparação não obrigatória, se revela útil para as tomadas de decisão internas?*

Pretende-se com este estudo aferir a utilidade do relato financeiro autárquico de uma amostra de diferentes utilizadores (decisores) internos, constituída pelo grupo de decisores políticos (membro do órgão executivo responsável pelo pelouro das finanças) e pelo grupo de decisores técnicos (responsável técnico máximo pela área financeira do município – Departamento Financeiro ou Divisão Financeira ou Secção de Contabilidade, consoante a orgânica do município).

⁸ O POCAL não obriga à elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções, apesar de obrigar as autarquias locais a implementarem uma Contabilidade de Custos.

⁹ Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

A opção dos utilizadores internos como grupo a investigar empiricamente, deve-se ao facto deste grupo ter assumido um papel preponderante no uso da informação financeira produzida pela Contabilidade Autárquica, com a introdução dos princípios da NPM. A ênfase atribuída por esta corrente às tomadas de decisão e à responsabilização dos dirigentes, levou os utilizadores internos a serem considerados um dos principais utilizadores do relato financeiro, em paralelo com os utilizadores externos, que o usam fundamentalmente para controlo de responsabilidades (*accountability*). Esta realidade é também verificada no contexto do POCAL, quando no preâmbulo do diploma que o aprovou é referido que o seu objectivo principal é a “*criação de condições para ... que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e permita: a) o controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos*”. Daqui resultam dois tipos de utilizadores internos, os gestores e os órgãos autárquicos. Também, no ponto 2.4 do POCAL é descrito que “*Os anexos às demonstrações financeiras visam facultar aos órgãos autárquicos a informação necessária ao exercício das suas competências, permitindo uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras ou de outras situações que, não tendo reflexo nas demonstrações, são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo...*”.

Tendo por base o objectivo definido para este trabalho e as questões de investigação formuladas, foi desenvolvido um estudo empírico, através da aplicação de um inquérito por questionário¹⁰. A opção pelo método do questionário resulta do facto deste instrumento (Bryman, 1984; Hill & Hill, 2008; Gillham, 2008; Ferreira & Sarmento, 2009; Creswell, 2009): (i) constituir a forma mais adequada de captar atitudes, percepções e comportamentos, no âmbito de uma amostra, possibilitando a generalização dos resultados para a população estudada; e, (ii) permitir chegar a um grande número de inquiridos e abranger uma ampla área geográfica, o que é significativo para este estudo na medida em que a população a estudar (municípios) está dispersa por todo o território nacional.

A elaboração do questionário teve como ponto de partida a revisão da literatura dos estudos empíricos abordados, com a sistematização da informação através do levantamento de questões já desenvolvidas e utilizadas em outros estudos. Foram, no entanto, incluídos no questionário itens que somente dizem respeito à realidade portuguesa, como são exemplo os documentos de prestação de contas obrigatórios no âmbito do POCAL.

O questionário foi estruturado de acordo com as perspectivas de abordagem do objectivo geral do estudo e compreende, entre outras, as seguintes dimensões: (i) utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira e (ii) perfil do inquirido. Para o efeito, usaram-se variáveis ordinais baseadas numa *rating scale* do tipo *Likert* de cinco pontos, à semelhança dos estudos de Tayib *et al.*, (1999), Mack (2004), Yamamoto (2008), López & Caba (2004), Andriani *et al.* (2010) e Kober *et al.* (2010). No que diz respeito à primeira parte, solicitou-se os utilizadores internos que respondessem a um conjunto de questões relacionadas com a utilidade da informação elaborada, numa escala de cinco níveis, em que 1 é “Nada útil” e 5 é “Muito útil”. Especificamente, foram questionados sobre o grau de utilidade para as tomadas de decisão internas dos documentos de prestação de contas (obrigatórios), da informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço e da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza. Procurou-se, ainda, averiguar a utilidade da informação obtida noutros documentos contabilísticos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados, para apoiar as tomadas de decisão internas. Com a segunda parte procurou-se caracterizar o perfil do inquirido, através da identificação do cargo que ocupa no município, a experiência profissional – número de anos que desempenha o cargo que ocupa no município, as habilitações académicas, a área de formação e a idade.

Optou-se pela aplicação *online* do questionário através de correio electrónico. A opção pela aplicação *online* deve-se ao facto de (1) facilitar o seu preenchimento por parte dos respondentes, permitindo o aumento da taxa de resposta; (2) a utilização do meio electrónico parece originar uma maior motivação para responder ao inquérito; (3) os resultados são mais rápidos de obter; (4) apresentam muito baixo custo; e, (5) exigem poucos conhecimentos de informática do respondente (Ferreira & Sarmento, 2009). De referir que 42 respondentes optaram pelo preenchimento manuscrito do inquérito, tendo sido enviados 17 por correio postal e 26 via *e-mail*. Após a recepção destes procedeu-se à sua inserção na aplicação *online*. A escolha do *software* utilizado para aplicação do questionário resultou de um conjunto de factores importantes, nomeadamente ser de acesso imediato e de uso fácil para os respondentes, e permitir a importação dos dados para o *software* de tratamento estatístico.

¹⁰ As questões tratadas no presente estudo resultam da aplicação de um questionário mais extenso, que abrange outros aspectos, designadamente as necessidades de informação financeira e de gestão, factores inibidores da utilização da informação financeira, e controlo interno e oportunidade da informação financeira.

Aquando este processo, em Março de 2011, foi enviado um ofício dirigido a cada Presidente de Câmara (num total de 308) com o propósito de informar sobre a relevância e objectivo do estudo, e informar sobre todos os detalhes da aplicação do questionário. Neste mesmo documento foi garantida a confidencialidade das respostas e fornecidos meios de contacto para utilizar em caso de dúvidas no acesso, preenchimento e/ou finalização do questionário.

O inquérito foi aplicado entre Abril de 2011 e Julho de 2011¹¹. Durante todo o processo de aplicação do inquérito foram esclarecidas algumas questões práticas colocadas pelos respondentes e pedidos de ajuda para o acesso ao mesmo, quer por telefone, quer por *e-mail*. A população total é composta por 616 decisores (308 decisores políticos e 308 decisores técnicos) dos 308 municípios portugueses. Em Maio 2011, foi enviado um Lembrete, via *e-mail*, para participação no preenchimento do inquérito, a todos os respondentes que até à data ainda não tinham respondido.

6.2 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Foram enviados 616 questionários (como referido, a dimensão da população a inquirir), obtendo-se um rácio de respostas na ordem dos 49,03%¹² (equivalente a 302 respostas válidas). A taxa de resposta obtida pode ser considerada bastante satisfatória quando comparada com outras taxas de estudos análogos (Jones *et al.*, 1985 – 10%; Priest *et al.*, 1999 – 19%, Brusca, 1997 – 38,5%, Andriani *et al.*, 2010 – 23%; Kober *et al.*, 2010 – 21%).

De acordo com os resultados obtidos, verificou-se a ocorrência de uma maior disponibilidade por parte dos decisores técnicos, para responder ao questionário (67,53%), tendo-se constatado que, globalmente, foi recebido um número de respostas aceitável (> 30%) em ambos dos grupos de decisores internos.

As 302 respostas obtidas dizem respeito a 231 municípios (75% do total), sendo que somente em 71 é que se obteve respostas de ambos os grupos de decisores. A Figura 1 mostra os municípios nos quais o processo de obtenção de resposta ficou completo (isto é, aqueles em que foram obtidas as respostas de ambos os decisores), por região atendendo à Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos – NUTS II¹³ e dimensão dos municípios respondentes¹⁴. Da análise da figura, verifica-se que, independentemente da dimensão, é na região Norte que se situa o maior número de municípios dos quais foram obtidas respostas de ambos os decisores. É curioso que, nos municípios de grande dimensão, apenas foram obtidas respostas de ambos os decisores, nos municípios das regiões do Norte e de Lisboa.

¹¹ No sentido de aumentar a taxa de resposta, obtivemos o apoio da Associação Nacional de Municípios Portugueses e da empresa Medidata.net – Sistemas de Informação para as Autarquias, S.A.. O apoio consistiu num apelo de sensibilização para o preenchimento do referido questionário e uma chamada de alerta para a relevância e pertinência do estudo para os municípios portugueses, no que respeita à utilidade da informação financeira no contexto das tomadas de decisão.

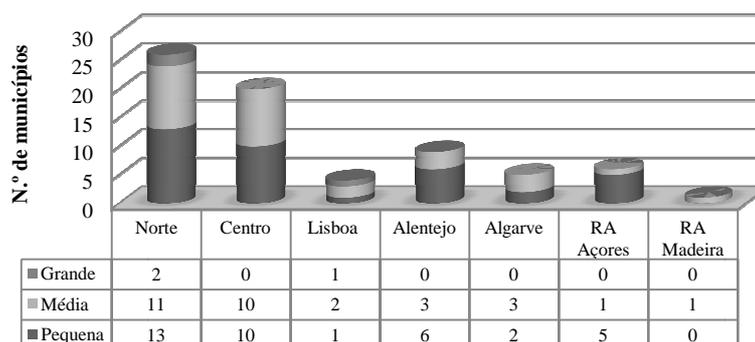
¹² Na investigação em Contabilidade são frequentes taxas de resposta inferiores a 25% (Smith, 2003).

¹³ A sigla NUTS II é utilizada para designar as unidades de segundo nível da Nomenclatura de Unidades Territoriais para Fins Estatísticos. A NUTS II é constituída por sete regiões das quais cinco no Continente e duas correspondentes aos territórios da Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores (Decreto-Lei n.º 244/2002, de 5 de Novembro).

¹⁴ Para a análise por dimensão seguiu-se a metodologia definida por Carvalho *et al.* (2010) que categoriza os municípios portugueses em função do número de habitantes. Assim:

1. Municípios de pequena dimensão: população menor ou igual a 20 000 habitantes.
2. Municípios de média dimensão: população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes.
3. Municípios de grande dimensão: população superior a 100 000 habitantes.

Figura 1: Municípios respondentes com respostas de ambos os decisores, segundo a região e a dimensão



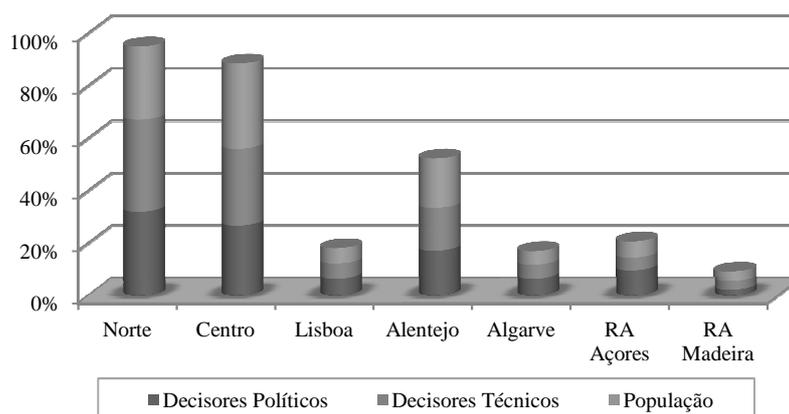
Para uma melhor caracterização da amostra, procurou-se agrupar os respondentes por município em termos de localização geográfica por região. A Tabela 1 caracteriza a amostra por grupo de decisores em termos de frequências e percentagens, bem como as estatísticas descritivas da população inquirida. Os resultados obtidos mostram que a amostra é composta maioritariamente por respondentes pertencentes a municípios da região Norte, correspondendo a aproximadamente 34,11%. Os respondentes dos municípios da região Centro representam 28,48% e os do Alentejo 16,56%. A região menos representativa da amostra é a Região Autónoma da Madeira, com apenas 2,98% das respostas válidas. Em termos de caracterização dos grupos de respondentes por regiões, os resultados obtidos mostram que a amostra mais representativa diz respeito ao grupo de decisores técnicos e localiza-se na região Norte (35,10%), ao passo que o grupo menos representativo é o grupo de decisores políticos na Região Autónoma da Madeira, com 2,13% das observações recolhidas (Figura 2). Por outro lado, observa-se que, nas regiões Norte e Centro, predominaram os respondentes técnicos, com alguma diferença face aos políticos, situação que não se verificou nas restantes regiões. No caso da Região Autónoma dos Açores, verifica-se a maior diferença, sendo que os respondentes políticos foram aproximadamente de 9,57% e os respondentes técnicos de 4,81%.

Tabela 1: Caracterização dos municípios respondentes segundo a região

Região	Amostra					População*		% Amostra/População	
	Decisores				Total		Total		
	Políticos		Técnicos						
	n	%	n	%	n	%	N		%
Norte	30	31,91	73	35,10	103	34,11	172	27,92	59,88
Centro	25	26,60	61	29,33	86	28,48	200	32,47	43,00
Lisboa	6	6,38	12	5,77	18	5,96	36	5,84	50,00
Alentejo	16	17,02	34	16,35	50	16,56	116	18,83	43,10
Algarve	6	6,38	11	5,29	17	5,63	32	5,19	53,13
RA Açores	9	9,57	10	4,81	19	6,29	38	6,17	50,00
RA Madeira	2	2,13	7	3,37	9	2,98	22	3,57	40,91
Total	94	100,00	208	100,00	302	100,00	616	100,00	49,03

* O número de municípios portugueses corresponde a 308. No entanto, a população inquirida neste estudo corresponde a 308 municípios \times 2, por serem dois respondentes por entidade.

Figura 2: Municípios respondentes segundo a região



No sentido de aferir a representatividade da amostra, tendo em conta o universo dos 616 decisores internos dos 308 municípios portugueses, foram considerados dois aspectos: (1) o tamanho da amostra, que caracteriza a representatividade quantitativa, e (2) a similaridade de características com a população de estudo (dimensão do município em termos de número de habitantes)¹⁵, que caracteriza a representatividade qualitativa.

Em termos de representatividade quantitativa, assumindo um nível de significância de 5% e um erro de aproximadamente 5,64%, obteve-se uma dimensão da amostra de 302 observações recolhidas (49,03% da população), pelo que se considera que o tamanho da amostra é representativo da população. Assim, pode-se afirmar que os respondentes da amostra são representativos da população dos decisores internos seleccionados dos municípios portugueses, o que se repercutirá em termos de generalização dos resultados.

Relativamente à representatividade qualitativa, e com base nos dados obtidos na Tabela 2, procurou-se analisar a dimensão dos municípios respondentes segundo o número de habitantes, conforme metodologia já apresentada. Perante os critérios definidos e os resultados obtidos na Tabela 2, é possível constatar que esta investigação teve maior aceitação por parte dos respondentes pertencentes aos municípios de pequena dimensão (54,30%), diminuindo a percentagem de participação conforme aumenta a dimensão dos municípios. Assim, os respondentes pertencentes aos municípios de média e grande dimensão constituem 45,7% das respostas obtidas. Refira-se também que, dada a configuração dos municípios em Portugal, segundo a dimensão, em termos da população ou universo, são os respondentes pertencentes a municípios de pequena dimensão que representam mais de metade da população a inquirir. Em menor número na amostra estão representados os municípios de grande dimensão, correspondendo a 8,28%. Considerando que a amostra é probabilística, a proximidade das percentagens das dimensões da amostra com as percentagens da população (53,30% *versus* 58,44%; 37,42% *versus* 34,09%; 8,28% *versus* 7,47%) parecem revelar que, também do ponto de vista qualitativo, a amostra é representativa da população em análise, na medida em que inclui uma diversidade de características que retrata a totalidade da população de municípios portugueses.

Tabela 2: Dimensão dos municípios respondentes (representatividade)

	Amostra		População	
	n	%	N	%
Pequena	164	54,30	360	58,44
Média	113	37,42	210	34,09
Grande	25	8,28	46	7,47
Total	302	100,00	616	100,00

No sentido de minimizar as diferenças nas respostas, entre os municípios respondentes (n = 231) e os municípios não respondentes (n = 77), em termos de dimensão (segundo o número de habitantes) e região, realizou-se o teste não paramétrico de aderência do Qui-quadrado. Este teste destina-se a averiguar se uma

¹⁵ O número de habitantes foi obtido a partir das estatísticas publicadas pelo Instituto Nacional de Estatística (www.ine.pt), para o ano de 2009.

amostra pode ser considerada como proveniente de uma população com uma determinada distribuição sem restrições sobre esta (Pestana & Gageiro, 2008). Em termos operacionais, o teste de aderência do Qui-quadrado testa H_0 : «A amostra segue uma distribuição especificada» e H_a «A amostra não segue essa distribuição especificada», rejeitando-se a hipótese nula para qualquer p -value inferior ou igual a determinada probabilidade de erro do tipo I. Em concreto, com a aplicação do teste de aderência do Qui-quadrado, pretendeu-se verificar se a distribuição da dimensão e da localização geográfica por região, dos municípios respondentes, não apresenta diferenças em relação à distribuição das mesmas características na população. Os resultados obtidos revelam que não existem evidências estatísticas para se afirmar que a dimensão dos municípios e a localização geográfica, não sejam representativas da população, já que não existem diferenças significativas entre o observado e o que se conhece da população (dimensão segundo o número de habitantes: $\chi_{(2)}^2 = 120.123$; p -value = 0,475; e localização geográfica por região: $\chi_{(6)}^2 = 191.727$; p -value = 0,642). Deste modo, a representatividade da amostra quanto à dimensão e à localização geográfica dos municípios está garantida, não constituindo, por isso, as não respostas uma ameaça às conclusões com base nas respostas recebidas.

A Tabela 3 apresenta as frequências relativas à distribuição dos respondentes por região e por dimensão dos municípios, atendendo ao grupo de decisor. Os resultados obtidos mostram que a maioria dos municípios respondentes de pequena dimensão é oriunda da região do Norte (32,32%), sendo também desta região a maioria dos municípios respondentes de média dimensão (18,57%). No que se refere aos municípios de grande dimensão, as respostas obtidas foram maioritariamente oriundas das regiões Norte e Lisboa, ambas com a percentagem de 23,91%. Atentos aos grupos de decisores, constata-se que, nos municípios de pequena dimensão pertencentes à região Norte, com percentagens muito próximas (32,00% e 32,46%), ambos os grupos de decisores (32,46%) contribuíram para a amostra deste tipo de município. Nos municípios de média dimensão da região Norte, salienta-se a percentagem de respostas dos decisores técnicos com 36,00%. Os municípios de grande dimensão, oriundos da região de Lisboa, ficam representados em grande parte pelo grupo de decisores políticos (50,00%).

Tabela 3: Distribuição dos respondentes segundo a região e a dimensão dos municípios

Região	Dimensão																	
	Pequena						Média						Grande					
	Políticos		Técnicos		Total		Políticos		Técnicos		Total		Políticos		Técnicos		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Norte	16	32,00	37	32,46	53	32,32	12	31,58	27	36,00	39	18,57	2	33,33	9	47,37	11	23,91
Centro	13	26,00	35	30,70	48	29,27	11	28,95	23	30,67	34	16,19	1	16,67	2	10,53	3	6,52
Lisboa	1	2,00	0	0,00	1	0,61	2	5,26	5	6,67	7	3,33	3	50,00	8	42,11	11	23,91
Alentejo	11	22,00	25	21,93	36	21,95	5	13,16	9	12,00	14	6,67	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Algarve	2	4,00	6	5,26	8	4,88	4	10,53	5	6,67	9	4,29	0	0,00	0	0,00	0	0,00
RA Açores	6	12,00	8	7,02	14	8,54	3	7,89	2	2,67	5	2,38	0	0,00	0	0,00	0	0,00
RA Madeira	1	2,00	3	2,63	4	2,44	1	2,63	4	5,33	5	2,38	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Total	50	100,0	114	100,00	164	100,00	38	100,00	75	1	113	53,81	6	100,00	19	100,00	25	54,35

A Tabela 4 apresenta alguns dos resultados obtidos que caracterizam os principais aspectos da amostra recolhida, relativamente ao perfil dos inquiridos por grupo de decisores. Os resultados obtidos mostram que a maioria (57,86%) dos inquiridos desempenha o seu actual cargo/função entre um e nove anos, sendo que 29,14% dos decisores técnicos exerce a sua actual função entre cinco anos e nove anos e 13,91% dos decisores políticos há mais de um ano e menos de cinco anos. As diferenças entre as percentagens, relativas aos grupos de decisores, parecem ser justificáveis pelo número de anos correspondente ao período eleitoral dos decisores políticos (4 anos). Estes factos permitem considerar que são os decisores técnicos que parecem possuir experiência bastante satisfatória no cargo ou função assumida, o que se revela de extrema importância para este estudo, dada a familiaridade com o tema investigado, sugerindo por isto, uma boa qualidade da fonte de dados. Foi também efectuada uma análise de qual a área de formação que os respondentes são possuidores pela resposta “outra”, e na maioria dos casos eram formados na área de Direito, designadamente os decisores políticos. Por conseguinte, 90,06% dos inquiridos possuem habilitações ao nível do ensino superior, sendo que dois respondentes possuem Doutoramento (dentro do grupo dos decisores políticos). De salientar que é reduzida a amostra dos respondentes com o Ensino Secundário, atingindo

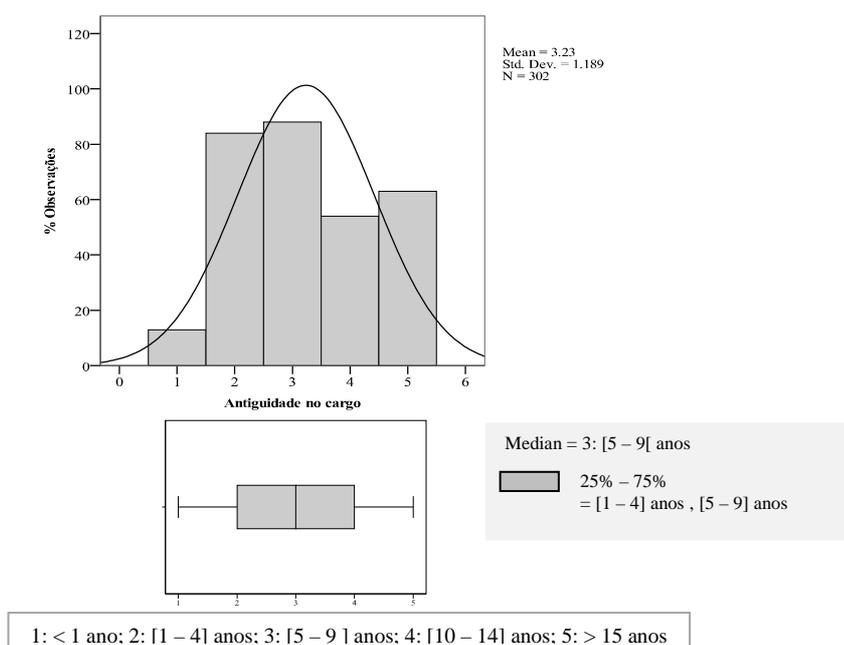
9,94%. Relembre-se que o questionário era dirigido aos decisores políticos e decisores técnicos responsáveis pela área financeira do município, o que poderá, de alguma forma, justificar estes resultados. Quanto à faixa etária, indicador de maturidade, a maioria dos inquiridos tem entre 36 e 55 anos. 46,15% dos decisores técnicos possui entre 36 e 45 anos e 41,89% dos decisores políticos entre 46 e 55 anos.

Tabela 4: Caracterização do perfil do inquirido por grupo de decisores

Variável	Categoria	Inquiridos					
		Políticos		Técnicos		Total	
		(n=94)	%	(n=208)	%	n	%
Antiguidade no cargo	< 1 ano	1	1,06	12	5,77	13	4,30
	[1 – 4] anos	42	44,68	42	20,19	84	27,82
	[5 – 9] anos	24	25,53	64	30,77	88	29,14
	[10 – 14] anos	11	11,70	43	20,67	54	17,88
	> 15 anos	16	17,02	47	22,60	63	20,86
Área de formação	Economia/Gestão	48	51,06	126	69,58	174	57,60
	Contabilidade	12	12,76	44	21,15	56	18,50
	Auditoria	1	1,06	5	2,40	6	2,00
	Administração Pública	5	5,32	15	7,21	20	6,60
	Engenharia	7	7,45	0	0	7	2,30
	Outra	21	22,34	18	8,65	39	12,90
Nível de escolaridade	Doutoramento	2	2,13	0	0	2	0,66
	Mestrado	15	15,96	10	4,81	25	8,28
	Licenciatura/Bacharelato	63	67,02	182	22,75	245	81,12
	Ensino Secundário	14	14,89	16	7,69	30	9,94
Idade	< 25 anos	0	0,00	1	0,48	1	0,33
	[25 – 35] anos	10	10,64	59	28,37	69	22,85
	[36 – 45] anos	29	30,85	96	46,15	125	41,40
	[46 – 55] anos	39	41,89	43	20,67	82	27,20
	> 55 anos	16	17,02	9	4,81	25	8,30

A média da antiguidade no cargo da amostra corresponde ao intervalo 5 a 9 anos, assumindo a mediana o valor correspondente ao terceiro intervalo definido (5 a 9 anos). Do ponto de vista da dispersão, a variável “antiguidade no cargo” regista um desvio padrão de 1,189 anos, em termos de classes pré-definidas. A Figura 3 apresenta o histograma correspondente e, ainda, a caixa de bigodes da variável analisada.

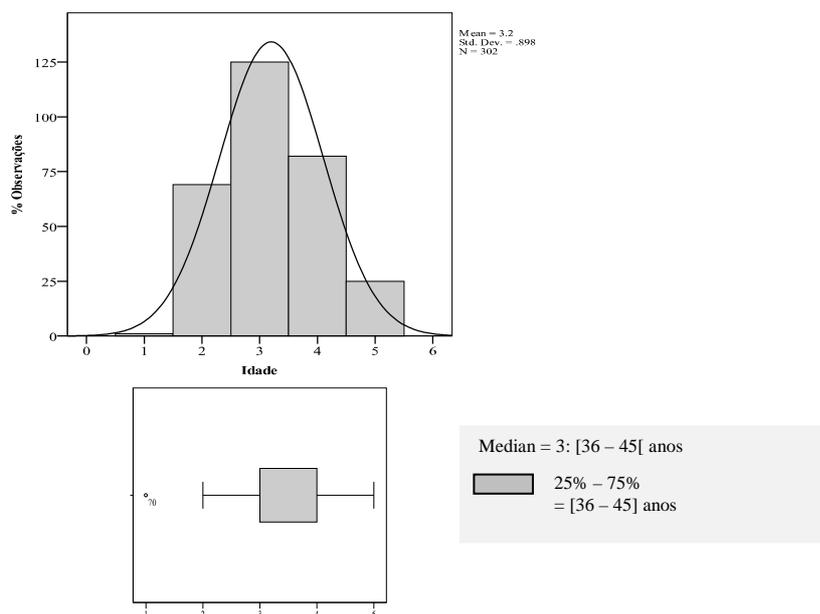
Figura 3: Histograma e caixa de bigodes da antiguidade dos respondentes no cargo



A análise da caixa de bigodes (Marôco, 2010) revela que a antiguidade no cargo de 50% dos inquiridos é compreendida no intervalo de 1 a 9 anos, não se registando *outliers*. A distribuição apresenta um coeficiente de assimetria amostral de 0,139, ligeira assimetria à direita. Trata-se de uma distribuição platicúrtica, com um acentuado achatamento, na medida em que o valor do coeficiente de curtose é de ‘- 1,081’ (Pestana & Gageiro, 2008).

Relativamente à média das idades dos respondentes da amostra, a Figura 4 revela que a média das idades corresponde ao intervalo de 36 a 45 anos, e regista um desvio padrão de 0,898, em termos de classe pré-estabelecidas. A análise da caixa de bigodes (Marôco, 2010) revela que a antiguidade no cargo de 50% dos inquiridos é compreendida no intervalo de 36 a 45 anos, registando-se um *outlier* moderado, que corresponde ao respondente que tem idade inferior a 25 anos (isto é, valor inferior ao primeiro ‘bigode’). A distribuição apresenta um coeficiente de assimetria amostral de 0,256, ligeira assimetria à direita. Por outro lado, o valor do coeficiente de curtose de ‘- 0,620’ confirma algum achatamento da distribuição, tratando-se também de uma distribuição platicúrtica (Pestana & Gageiro, 2008).

Figura 4: Histograma e caixa de bigodes da idade dos respondentes



6.3 ANÁLISE DESCRITIVA UNIVARIADA E BIVARIADA

Com o recurso à análise descritiva procurou-se analisar a utilidade dos documentos de prestação de contas (obrigatórios) e de outros documentos contabilísticos ou tipos de informação, percebidos pelos respondentes como úteis e importantes para as suas tomadas de decisão internas. O processo do estudo descritivo desenvolveu-se através da realização de uma análise univariada e uma análise bivariada. A análise univariada consistiu na realização da distribuição de frequências e na determinação de medidas de tendência central (média e mediana), medidas de dispersão (desvio padrão) e dos extremos (valor mínimo e máximo observado em cada variável). A análise bivariada, realizada com base na aplicação dos testes *t* de *student* para amostra independentes, teve como objectivo verificar se existiam diferenças entre os dois grupos de decisores (decisores políticos e decisores técnicos) para cada item das diferentes questões presentes no questionário. A opção pela realização da análise descritiva bivariada deve-se ao facto desta permitir analisar simultaneamente as respostas de duas questões diferentes, com objectivo de pesquisar influências, causalidades ou coincidências (Hill & Hill, 2008).

6.3.1 UTILIDADE DOS DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

No sentido de conhecer a utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e de outra informação financeira para as tomadas de decisão internas, foram colocadas quatro questões aos inquiridos. Na primeira questão perguntava-se sobre o grau de utilidade que os documentos de prestação de contas (obrigatórios) apresentam para as suas tomadas de decisão. Os resultados, sintetizados na Tabela 5, indicam, em geral, que

a maioria dos documentos de prestação de contas é bastante útil para as tomadas de decisão dos inquiridos (com uma utilidade superior ao valor intermédio da escala). O Relatório de Gestão e o Mapa do Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros) constituem os documentos de utilidade mais elevada para as tomadas de decisão dos respondentes (com um grau de utilidade média de 4,53 e 4,52, respectivamente). Os Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita, o Mapa de Modificações ao PPI, os Mapas dos Activos de Rendimento Fixo e Variável e a Demonstração da Variação da Produção são os documentos que apresentam utilidade inferior, mas ainda assim superior ao valor intermédio da escala. Os resultados obtidos da aplicação do teste *t* de *Student* (Tabela 5) indicam que os dois grupos de decisores atribuem, em geral, utilidade semelhante aos documentos de prestação de contas (obrigatórios) para as tomadas de decisão, embora se registem excepções estatisticamente significativas em relação a sete itens. Em média, o grupo de decisores técnicos atribui, para a maioria dos documentos, maior utilidade aos documentos de prestação de contas (obrigatório) comparativamente ao grupo de decisores políticos. Contudo, as diferenças são estatisticamente significativas, para um *p-value* < 0,05, para os Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Receita, o Mapa de Execução Anual do PPI, o Mapa do Activo Imobilizado Bruto e Mapa das Amortizações Acumuladas e Ajustamentos, o Mapa dos Subsídios Obtidos e o Mapa dos Activos de Rendimento Fixo e Variável, para um *p-value* < 0,1, para o Balanço, o Mapa dos Fluxos de Caixa, seguindo-se os Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Despesa.

Tabela 5: Estatísticas descritivas da utilidade dos documentos de prestação de contas

Indique o grau de utilidade que os seguintes documentos de prestação de contas (obrigatórios) apresentam para as suas tomadas de decisão internas.	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^d	% 4/5 ^d	Decisores		<i>p-value</i> ^{b,c}
						Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Relatório de Gestão	4,53	0,640	2/5	0,3	92,7	4,48	4,55	0,352
Mapa do Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros)	4,52	0,645	2/5	0,3	92,4	4,49	4,53	0,623
Mapas do Controlo Orçamental da Despesa e da Receita	4,46	0,718	2/5	1,3	89,4	4,39	4,49	0,279
Plano Plurianual de Investimentos (PPI)	4,38	0,809	1/5	2,0	85,1	4,36	4,38	0,820
Mapa de Execução Anual do PPI	4,36	0,755	2/5	1,7	86,4	4,21	4,42	0,025**
Balanço	4,34	0,831	1/5	2,0	82,8	4,21	4,40	0,071*
Demonstração dos Resultados por natureza (DR)	4,32	0,828	2/5	2,6	82,1	4,26	4,36	0,330
Mapa dos Fluxos de Caixa	3,99	0,891	2/5	5,0	69,9	3,84	4,06	0,050*
Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Receita	3,84	0,837	2/5	5,0	65,6	3,98	3,77	0,049**
Mapas das Transferências Correntes e de Capital – Despesa	3,84	0,856	1/5	5,3	65,9	3,95	3,79	0,149
Demonstração dos Resultados Financeiros	3,83	0,837	2/5	5,0	64,9	3,81	3,84	0,708
Mapa dos Subsídios Obtidos	3,75	0,853	1/5	5,6	61,3	3,89	3,68	0,036**
Mapa dos Subsídios Concedidos	3,75	0,851	1/5	5,6	61,9	3,86	3,71	0,143
Demonstração dos Resultados Extraordinários	3,72	0,872	2/5	7,6	59,3	3,66	3,75	0,431
Mapa do Activo Imobilizado Bruto e Mapa das Amortizações Acumuladas e Ajustamentos	3,71	0,908	1/5	7,6	57,6	3,52	3,80	0,014**
Mapa da Contratação Administrativa – Situação dos contratos	3,66	0,918	1/5	9,3	54,6	3,65	3,66	0,899
Mapa das Contas de Ordem	3,55	0,969	1/5	14,2	50,0	3,48	3,58	0,393
Mapa das Operações de Tesouraria	3,53	1,023	1/5	15,9	47,0	3,45	3,57	0,344
Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	3,52	0,932	1/5	12,6	50,7	3,51	3,53	0,875
Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita	3,38	0,977	1/5	18,5	43,4	3,40	3,37	0,780
Mapa de Modificações ao PPI	3,38	0,997	1/5	18,2	41,7	3,36	3,39	0,823
Mapas dos Activos de Rendimento Fixo e Variável	3,38	0,970	1/5	16,6	43,4	3,48	3,34	0,049**
Demonstração da Variação da Produção	3,21	0,958	1/5	21,2	39,1	3,20	3,22	0,905

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando **p-value* < 0,10, ***p-value* < 0,05, ****p-value* < 0,01, os grupos diferem.

^d Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Nesta tabela, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

6.3.2 UTILIDADE DA INFORMAÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA, DIVULGADA NO BALANÇO

Numa segunda questão os respondentes foram questionados sobre a utilidade que apresenta a informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço, para as tomadas de decisão internas. A informação sobre as dívidas a terceiros a curto e médio e longo prazos é a que revela ter maior utilidade para as tomadas de decisão dos respondentes (4,34). Em média, verifica-se que a informação sobre as dívidas de terceiros a curto e médio e longo prazos (4,31) e sobre os Depósitos em Instituições Financeiras (4,10) também se revelam de grande utilidade. Com uma utilidade média muito próxima, as Reservas de Reavaliação (3,26) e as Reservas Legais, Estatutárias, Contratuais, Livres, Subsídios, Doações e Reservas decorrentes de transferências de activos (3,25) representam os tipos de informação de menor utilidade para as tomadas de decisão internas dos inquiridos, mas ainda assim com média superior ao valor intermédio da escala (Tabela 6). Em geral, os decisores técnicos atribuem maior utilidade à informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço, comparativamente aos decisores políticos, o que vem confirmar os resultados obtidos na análise anterior referente à utilidade do Balanço (documento de prestação de contas obrigatório) para apoio às tomadas de decisão internas dos respondentes. As estatísticas revelam diferenças significativas entre políticos e técnicos relativas ao Imobilizado em Curso e Imobilizado Corpóreo ($p\text{-value} < 0,05$).

Tabela 6: Estatísticas descritivas da utilidade da informação patrimonial e financeira, divulgada no Balanço

<i>Indique o grau de utilidade que apresenta a seguinte informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço para as suas tomadas de decisão internas.</i>	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^d	%4/5 ^d	Decisores		<i>p-value</i> ^{b,c}
						Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Dívidas a Terceiros a curto e m/l prazos	4,34	0,720	1/5	0,7	87,7	4,31	4,36	0,598
Dívidas de Terceiros a curto e a m/l prazos	4,31	0,713	1/5	0,3	87,1	4,26	4,34	0,333
Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa	4,10	0,881	1/5	3,6	75,2	4,01	4,14	0,233
Património	3,94	0,918	1/5	6,3	68,2	3,99	3,91	0,489
Investimentos Financeiros	3,85	0,838	2/5	4,6	65,9	3,82	3,87	0,625
Imobilizado em Curso	3,83	0,882	2/5	6,0	63,2	3,69	3,89	0,046**
Imobilizado Corpóreo	3,80	0,872	2/5	5,6	61,3	3,65	3,87	0,064**
Acréscimos e Diferimentos – Activo	3,74	0,896	1/5	9,3	63,2	3,64	3,79	0,178
Acréscimos e Diferimentos – Passivo	3,74	0,909	2/5	9,3	60,6	3,68	3,76	0,487
Existências	3,72	0,888	1/5	7,3	57,9	3,74	3,70	0,699
Bens de Domínio Público	3,70	0,928	1/5	7,9	56,6	3,63	3,74	0,350
Total das Amortizações Acumuladas	3,65	0,934	2/5	10,9	55,0	3,57	3,69	0,331
Imobilizado Incorpóreo	3,64	0,899	2/5	8,9	53,3	3,53	3,69	0,152
Total das Provisões Acumuladas	3,58	0,957	1/5	12,9	52,6	3,52	3,61	0,453
Resultados Transitados	3,56	0,975	1/5	13,6	50,0	3,52	3,58	0,647
Provisões para Riscos e Encargos	3,52	0,970	1/5	13,9	49,3	3,44	3,56	0,314
Ajustamento de partes de capital em empresas	3,46	1,000	1/5	15,9	46,4	3,34	3,51	0,162
Títulos Negociáveis	3,43	1,034	1/5	17,2	46,4	3,33	3,48	0,256
Reservas de Reavaliação	3,26	1,008	1/5	21,5	37,7	3,21	3,28	0,599
Reservas Legais, Estatutárias, Contratuais, Livres, Subsídios, Doações e Reservas decorrentes de transferências de activos	3,25	1,001	1/5	21,9	36,4	3,13	3,30	0,171

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando * *p-value* < 0,10, ** *p-value* < 0,05, *** *p-value* < 0,01, os grupos diferem.

^d Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Nesta tabela, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

6.3.3 UTILIDADE DA INFORMAÇÃO ECONÓMICA, DIVULGADA NA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZA

Numa análise similar procurou-se aferir a utilidade da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza. Da análise da Tabela 7 verifica-se que, em média, os respondentes atribuem elevada utilidade à informação sobre os Custos com o Pessoal (4,41), seguindo-se os itens de informação sobre os Impostos e Taxas (4,26) e Transferências e Subsídios concedidos (4,18). A elevada valorização nos Custos com o Pessoal parece evidenciar a preocupação dos decisores pelo peso que esta componente dos custos representa para os municípios. A alta utilidade atribuída ao item Impostos e Taxas parece-nos normal

dada a relevância que esta fonte de obtenção de receitas tem para os municípios. A informação sobre o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas é o item de informação com utilidade mais baixa (3,54), embora superior ao valor intermédio da escala. Os resultados obtidos parecem confirmar os resultados obtidos na análise efectuada à utilidade dos documentos de prestação de contas (obrigatórios), designadamente à utilidade da Demonstração dos Resultados por natureza. O grupo de decisores técnicos atribui, em média, maior utilidade aos tipos de informação sobre as Vendas e Prestação de Serviços, os Proveitos Extraordinários, os Impostos e Taxas, os Proveitos Financeiros e as Amortizações do Exercício, quando comparados com o grupo de decisores políticos. Estas diferenças são estatisticamente significativas para um *p-value* < 0,05 nas duas primeiras situações, e para um *p-value* < 0,1, nas restantes.

Tabela 7: Estatísticas descritivas da utilidade da informação económica, divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza

Indique o grau de utilidade que apresenta a seguinte informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza para as suas tomadas de decisão internas.	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./Máx.	%1/2 ^d	% 4/5 ^d	Decisores		<i>p-value</i> ^{b,c}
						Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Custos com o Pessoal	4,41	0,685	2/5	0,30	89,40	4,40	4,42	0,870
Impostos e Taxas	4,26	0,717	2/5	0,70	85,40	4,16	4,31	0,086*
Transferências e Subsídios concedidos	4,18	0,749	2/5	1,70	82,80	4,13	4,21	0,397
Vendas e Prestação de Serviços	4,15	0,754	2/5	1,00	80,10	4,00	4,22	0,018**
Transferências e Subsídios obtidos	4,12	0,787	2/5	1,70	77,80	4,05	4,15	0,304
Fornecimentos e Serviços Externos	4,12	0,781	2/5	2,30	79,50	4,02	4,16	0,143
Resultado Líquido do Exercício	3,99	0,924	1/5	6,00	71,90	4,02	3,98	0,694
Custos Financeiros	3,99	0,811	2/5	2,60	72,20	3,90	4,03	0,200
Custos Extraordinários	3,85	0,863	1/5	4,30	63,90	3,80	3,88	0,473
Proveitos Financeiros	3,83	0,825	2/5	3,00	61,90	3,70	3,88	0,075*
Trabalhos para a própria entidade	3,83	0,911	1/5	7,30	65,60	3,74	3,88	0,254
Proveitos Extraordinários	3,78	0,865	1/5	4,60	59,90	3,61	3,87	0,016**
Outros Custos Operacionais	3,74	0,843	1/5	4,60	58,60	3,68	3,77	0,400
Amortizações do Exercício	3,70	0,914	1/5	7,60	55,00	3,55	3,76	0,063*
Outros Proveitos Operacionais	3,67	0,840	2/5	5,30	53,60	3,56	3,71	0,132
Proveitos Suplementares	3,66	0,842	2/5	5,30	52,60	3,56	3,72	0,224
Provisões do Exercício	3,65	0,920	1/5	9,30	55,00	3,55	3,70	0,208
Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	3,54	0,973	1/5	12,30	49,00	3,48	3,57	0,441

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^c Quando * *p-value* < 0,10, ** *p-value* < 0,05, *** *p-value* < 0,01, os grupos diferem.

^d Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Nesta tabela, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

6.3.4 UTILIDADE DE OUTROS DOCUMENTOS OU TIPOS DE INFORMAÇÃO

Depois de aferida a utilidade das demonstrações financeiras do POCAL e da informação divulgada nos principais documentos (Balanço e Demonstração dos Resultados por natureza) de prestação de contas no âmbito do subsistema da Contabilidade Patrimonial, pretendeu-se aferir a utilidade de outros documentos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados nas contas anuais para as tomadas de decisão internas. Da análise à Tabela 8 percebe-se que os respondentes consideram bastante útil, para as suas tomadas de decisão, a divulgação de outros documentos ou tipos de informação. No conjunto de itens referentes a outros documentos, o Relatório de Gestão consolidado é o documento de maior utilidade (com uma média de concordância de 3,63), sendo a Demonstração dos Resultados por funções o documento que apresenta menor média. É curioso notar, que à semelhança da análise à Tabela 5, também aqui o Relatório de Gestão consolidado surge como sendo o documento não obrigatório das contas anuais de maior utilidade. Relativamente ao conjunto de indicadores apresentados¹⁶, os respondentes consideram de maior utilidade a informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço (3,96). Do conjunto de indicadores apresentados, elaborados com base no Balanço, o cálculo do endividamento líquido do município é o indicador com maior utilidade para as tomadas de decisão (4,33). Esta informação corrobora os resultados

¹⁶ O conjunto de indicadores apresentados resultou de uma pesquisa efectuada ao Relatório de Gestão (documento obrigatório das contas anuais) dos municípios, tendo-se optado pelos indicadores com maior número de repetições.

das análises anteriores, no tocante às necessidades de informação financeira sobre a capacidade de endividamento e a utilidade atribuída às Dívidas a Terceiros a curto e médio e longo prazos. Da informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento, os respondentes atribuem maior utilidade à informação sobre as Despesas com Pessoal *versus* Despesas totais (4,19). A informação obtida pelo cálculo dos Custos com pessoal *versus* Custos operacionais (4,07) constitui o indicador elaborado com base na elaboração da Demonstração dos Resultados por natureza de maior utilidade. Estes resultados voltam a realçar a utilidade atribuída pelos respondentes aos Custos com o Pessoal, quando inquiridos sobre utilidade da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza (Tabela 7). As diferenças relativamente à utilidade de outros documentos ou tipos de informação para as tomadas de decisão internas não se revelam significativas entre os grupos de decisores.

Tabela 8: Estatísticas descritivas da utilidade de outros documentos ou tipos de informação

<i>Para as suas tomadas de decisão, indique outros documentos contabilísticos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados, que considere úteis.</i>	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^d	% 4/5 ^d	Decisores		<i>p-value</i> ^b
						Políticos	Técnicos	
						Média (n=94)	Média (n=208)	
Outros documentos								
Relatório de Gestão consolidado	3,63	1,060	1/5	11,90	57,60	3,66	3,62	0,766
Anexo ao Balanço consolidado e à Demonstração dos Resultados consolidados, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos	3,59	1,003	1/5	10,90	55,00	3,53	3,62	0,480
Demonstração dos Res. consolidados, por natureza	3,57	1,015	1/5	12,30	53,30	3,61	3,55	0,672
Demonstração dos Resultados por funções	3,53	0,891	1/5	9,90	52,00	3,52	3,54	0,877
Outros tipos de informação								
1. Informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço:	3,96	0,806	1/5	2,00	71,50	3,96	3,96	0,967
1.1. Endivid. líquido do município = Dív. totais a pagar – (Dív. a receber + Disp.)	4,33	0,753	1/5	1,00	85,80	4,36	4,31	0,600
1.2. Passivo circulante/Activo circulante	3,90	0,833	1/5	2,70	67,20	3,89	3,90	0,922
1.3. Fundos próprios/Activo total	3,82	0,875	1/5	4,60	63,60	3,85	3,81	0,669
2. Informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento:	3,90	0,781	1/5	3,00	71,90	3,84	3,92	0,396
2.1 Despesas com Pessoal/Despesas totais	4,19	0,752	1/5	1,30	83,10	4,27	4,15	0,231
2.2 Receita total/Despesa total	4,17	0,793	1/5	2,00	80,80	4,22	4,15	0,451
2.3 Encargos financeiros/Despesas correntes	4,09	0,798	1/5	2,00	78,10	4,17	4,05	0,219
3. Informação obtida através de indicadores elaborados com base na Demonstração dos Resultados por natureza:	3,85	0,817	1/5	3,30	65,60	3,85	3,85	0,959
3.1. Custos com pessoal/Custos operacionais	4,07	0,777	1/5	1,00	76,20	4,12	4,05	0,476
3.2. Proveitos totais/Custos totais	4,00	0,803	1/5	1,00	70,90	4,02	3,99	0,757
3.3. Proveitos correntes/Custos correntes	4,00	0,780	1/5	1,00	73,80	4,01	4,00	0,913

^b *p-value* ou *asym. significance* do teste *t-Student*.

^d Escala: [1] nada útil – [5] muito útil. Nesta tabela, “nada útil” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “muito útil” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

7. CONCLUSÕES

Este estudo procura contribuir para a análise da utilidade do actual relato financeiro autárquico em Portugal, evidenciando os documentos de prestação de contas obrigatórios e outros documentos ou tipos de informação de maior e de menor utilidade para as tomadas de decisão internas. Procura, ainda, averiguar a utilidade da informação contida nos principais documentos elaborados segundo a contabilidade do acréscimo patrimonial, na medida em que uma das principais mudanças na Contabilidade Autárquica foi a adopção do modelo de relato financeiro baseado no modelo de prestação de contas do sector empresarial, com o objectivo de divulgar informação útil para as tomadas de decisão e controlo.

A análise empírica apresentada neste trabalho, evidencia, de um modo geral, diferenças, ainda que reduzidas, entre o grupo de decisores políticos e o grupo de decisores técnicos no que respeita à utilidade atribuída ao relato financeiro elaborado pelos municípios portugueses, no contexto das tomadas de decisão internas.

O Relatório de Gestão e o Mapa do Endividamento Autárquico (empréstimos e outras dívidas a terceiros) constituem os documentos de prestação de contas obrigatórios de utilidade mais elevada para as tomadas de decisão dos respondentes. Os Mapas de Modificações ao Orçamento da Despesa e da Receita, o Mapa de Modificações ao PPI, os Mapas dos Activos de Rendimento Fixo e Variável e a Demonstração da Variação da Produção são os documentos que apresentam utilidade inferior, mas ainda assim superior ao valor intermédio da escala. De referir que atendendo à base contabilística dos documentos de prestação de contas, constata-se que, de um modo geral, os mapas elaborados na base de caixa são os que revelam maior utilidade, ainda que com reduzida diferença, para as tomadas de decisão internas, quando comparados com os mapas de informação patrimonial, financeira e económica, elaborados na base de acréscimo. No entanto, verifica-se que a utilidade atribuída pelos respondentes aos mapas elaborados na base de acréscimo é também elevada, o que pode significar que os utilizadores começam a utilizar mais a informação preparada segundo a contabilidade de acréscimo para o processo de tomada de decisões. Tal facto pode ser justificado pela familiaridade dos respondentes com os dados na base de acréscimo, na medida em que já decorreu mais de uma década após a sua introdução. Estes resultados parecem confirmar as conclusões dos estudos de Andriani *et al.* (2010) e Kobert *et al.* (2010). Por outro lado, tendem a contrariar os resultados de Carvalho *et al.* (2008), uma vez que os utilizadores demonstram ter preferência pela informação preparada em base de caixa para a decisão de aprovação das contas.

Quanto à informação contida nos dois principais documentos de prestação de contas da Contabilidade Patrimonial, a informação sobre as Dívidas a Terceiros a curto e médio e longo prazos contida no Balanço é a que revela ter maior utilidade para as tomadas de decisão dos decisores. Contrariamente, são os diferentes tipos de Reservas que revelam ter menor utilidade. No que concerne à utilidade da informação económica divulgada na Demonstração dos Resultados por natureza, os resultados evidenciam elevada utilidade à informação sobre os Custos com o Pessoal, seguindo-se os itens de informação sobre os proveitos de Impostos e Taxas e Transferências e Subsídios concedidos. A informação sobre o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas é o item de informação com utilidade mais baixa, embora superior ao valor intermédio da escala.

É também atribuída uma utilidade bastante elevada, para apoio ao processo de tomada de decisões internas, à divulgação de outro tipo de informação voluntária.

Em síntese, os resultados do presente estudo empírico parecem demonstrar que a utilidade do relato financeiro autárquico para as tomadas de decisão é elevada, embora a sua utilidade fosse aumentada com a introdução de informação voluntária.

Embora este estudo apresente algumas conclusões interessantes, algumas limitações devem ser apontadas. Primeiro, o recurso ao método do inquérito por questionário não permite avaliar a honestidade e integridade das respostas, podendo conduzir à obtenção de resultados erróneos. O recurso ao método qualitativo através da realização de estudos de caso descritivos e exploratórios por meio de entrevistas, poderia resolver esta limitação ao relatar os factos como sucederam, proporcionar conhecimento acerca do fenómeno estudado e comprovar ou contrastar efeitos e relações presentes no caso. Por outro lado, a realização de entrevistas permitiria também, explorar o porquê da maior ou menor utilidade de certa informação.

8. REFERÊNCIAS

- Andriani, Y., Kober, R. & Ng, J. (2010). Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review*, 20(53), 144–153.
- Barbosa, C. (2006). *A Contabilidade Pública: Os seus Destinatários e as suas Necessidades de Informação – um Estudo no Sector da Saúde – Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração. Braga: Universidade do Minho.
- Benito, B.; Brusca, I. & Montesinos, V. (2005). Local Government Accounting: an international empirical analysis. In: Bourmistrov, A. & Mellempvik, F. (eds) *International Trends and Experiences in Government Accounting*, Oslo: Bodo Graduated School Business.
- Bovens, M. (2005). Public Accountability. In: Ferlie, E.; Lynn, L. & Pollitt, C. (eds) *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford University Press.
- Brignall, S. & Modell, S. (2000). An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector. *Management Accounting Research*, 11, 281–306.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: a Review of “Alternative” Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 3–31.

- Broadbent, J. & Laughlin, R. (1998). Resisting the New Public Management: Absorption and Absorbing Groups in Schools and GP Practices in the UK. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 11(4), 403–435.
- Brorström, B. (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), 319–333.
- Brusca, I. & Montesinos, V. (2006). Are Citizens Significant Users of Government Financial Information? *Public Money & Management*, 26(4), 205–209.
- Brusca, I. (1997). The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. *Financial Accountability e Management*, 13(1), 17–34.
- Bryman, A. (1984). The Debate about Quantitative and Qualitative Research: A Question of Method or Epistemology? *The British Journal of Sociology*, 35(1), 75–92.
- Caba, C., López, A. & Ortiz, D. (2009). Governmental Financial Information Reforms and Changes in the Political System: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, (29), 429–440.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. & Jorge, S. (2008). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. & Jorge, S. (2010). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2008*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Chan, J. (2003). Government Accounting: An assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23, 13–20.
- Christensen, M. (2007). What We Might Know (But Aren't Sure) About Public – Sector Accrual Accounting. *Australian Accounting Review*, 17(1), 51–65.
- Cohen, S. (2007). *How Different are Accrual Accounting Financial Measures Compared to Cash Accounting ones? Evidence from Greek Municipalities*. 6th Annual Conference of the Hellenic Accounting and Finance Association. Patra: December 14–15.
- Cohen, S. (2009). *Cash versus Accrual Accounting Measures in Greek Municipalities: Proxies or Not for Decision-Making?* (October 18, 2009). Disponível em SSRN <http://ssrn.com/abstract=1031089>.
- Cohen, S.; Kaimenakis, N. & Zoraios, Y. (2007). Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(1), 91–111.
- Collins, W.; Keenan, D. & Lapsley, I. (1991). *Local Authority Financial Accounting – Communication Sophistry or Obfuscation*. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- Crain, G. & Bean, D. (1998). What Users Think of the New Reporting Model for Government: The Results of the GASB's Focus Group Sessions. *Government Finance Review*, 14(1), 9–13.
- Creswell, J. W. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Daniels, J. & Daniels, C. (1991). Municipal Financial Reports: What Users Want. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(1), 15–38.
- Ferreira & Sarmiento (2009). Da Investigação Quantitativa em Contabilidade: Investigação por Inquérito. In: Major, M. e Vieira, R. (eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa. Escolar Editora.
- Gillham, B. (2008). *Developing a Questionnaire (Real World Research)*. 2th Ed. London: Continuum International Publishing Group Ltd.
- Grossi, G. & Reichard, C. (2009). The Limited Use of Financial Data for Governmental Decision-Making – an Exploratory Study with Reference to Germany and Italy. *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference – New Challenges for Public Sector Accounting*, May, Modena.
- Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–19.
- Hay, L. & Antonio, J. (1990). What Users want in Government Financial Reports. *Journal of Accountancy*, 91–98.
- Hill, M. & Hill, A. (2008). *Investigação por Questionário*. 2^a Ed. Lisboa: Edições Sílabo.
- Holder, W. & Cherry, A. (1981). Financial Reporting by Government: A Suggested Approach. *The Government Accountants Journal*, 14–23.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980's: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 93–109.
- Hookana, H. (2008). Organizational Culture and the Adoption of New Public-Management Practices. *Management*, 3(4), 309–327.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22, 36–45.
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2010). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, Conceptual Framework Exposure Draft 1*, IFAC, New York.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2004). A Theory of the Published Accounts of Local Authorities», *Financial Accountability & Management*, 20(3), 305–25.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2000). *Public Sector Accounting*. 5th Ed. London: Pitman Publishing.
- Jones, R.; Scott, R.; Kimbro, L. & Ingram, R. (1985). *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*. Government Accounting Standards Board. Stamford, Connecticut.
- Kober, R.; Lee, J. & Ng, J. (2010). Mind your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 267–298.
- Lapsley, I. & Pallot, J. (2000). Accounting, Management and Organizational Change: a Comparative Study of Local Government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213–229.
- Lapsley, I. & Pong, C. (2000). Modernization versus Problematization: Value for Money Audit in Public Services. *The European Accounting Review*, 9(4), 541–576.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45(1), 1–21.
- Lapsley, I. (2001). The Changing Public Sector: From Transition to Transformation. *The European Accounting Review*, 10(3), 501–504.
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity?. *Financial Accountability & Management*, 15(3/4), 201–207.
- Lee, J. (2008). Preparing Performance Information in the Public Sector: an Australian Perspective. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 117–149.
- López, A. & Caba, C. (2004). The Relevance of Spanish Local Financial Reporting to Credit Institution Decisions. An Empirical Study. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(2), 118–135.
- Lüder, K. (1992). A Contingency Model of Government Accounting Innovations in the Political – Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.
- Mack, J. & Ryan, C. (2006). Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General-purpose Financial Reports of Australian Government Departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 592–612.

- Mack, J. (2004). *An Investigation of the Information Requirements of Users of Australian Public Sector Financial Reports*. Unpublished PhD Thesis. Brisbane: Queensland University of Technology.
- Marôco, J. (2010). *Análise Estatística com o PASW Statistics*. 5.ª Ed. Pêro Pinheiro: ReportNumber.
- Mir, M. & Rahaman, A. (2007). Accounting and Public Sector Reforms: A study of a Continuously Evolving Governmental Agency in Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 237–268.
- Montesinos, V. & Brusca, I. (2009). Accrual versus Cash Basis in the Public Sector: Where are the Differences in Practice?. *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference: New Challenges for Public Sector Accounting*. Modena.
- Montesinos, V. & Brusca, I. (2007). Local Government Service Charters: an International Overview. *11th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Implementing Reforms in Public Sector Accounting (CIGAR): Problems, Changes and Results*. Coimbra.
- Nasi, G. & Steccolini, I. (2008). Implementation of Accounting Reforms: An Empirical Investigation into Italian Local Governments. *Public Management Review*, 10(2), 175–196.
- Olson, J. & Peters, G. (1996). *Lessons from Experience: Experiential Learning in Administrative Reforms in Eight Democracies*. Oslo: Scandinavian University Press.
- Olson, J.; Humphrey, C. & Guthrie, J. (2001). Caught in an Evaluatory Trap: a Dilemma for Public Services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10(3), 505–522.
- Olson, J.; Guthrie, J. & Humphrey, C. (1998). Global Warning: Debating International Developments. In: Olson, J. (ed.). *New Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?*. Norway: Cappelen Akademisk.
- Olson, O. & Shalin-Andersson (1998). Accounting Transformation in an Advanced Welfare State: The Case of Sweden. In: Olson, O.; Guthrie, J. & Humphrey, C. (eds) *Global Warning*: Akademisk Forlag.
- Osborne, D. & Gaebler, T. (1993). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. EUA: Plume.
- Ouda, H. (2007). Accrual Accounting in the Government Sector, Background, Concepts, Benefits and Costs”. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 6(1), 39–52.
- Ouda, H. (2004). Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4(1), 78–99.
- Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38–59.
- Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(1), 47–62.
- Pestana, M. & Gageiro, J. (2008). *Análise de Dados para Ciências Sociais: A Complementaridade do SPSS*. 5.ª Ed. Lisboa: Sílabo.
- Petersen, I. (2001). Implementing Management Accounting Reforms in the Public Sector: The Difficult Journey From Intentions to Effects. *European Accounting Review*, 10(3), 561–581.
- Pina, V.; Torres, L. & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765–807.
- Pollitt C. & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Priest, A.; Ng, J. & Dolley, C. (1999). Users of Local Government Annual Reports: Information Preferences. *Accounting, Accountability and Performance*, 5(3), 49–62.
- Reginato, E. (2008). Local Government *Accountability* in European Continental and Anglo-Saxon Counties: an international comparison. In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.
- Reginato, E.; Fadda, I. & Pavan, A. (2009). Exploring the Gap Between Accounting Regulations and Practices in the Italian Municipalities. *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference: New Challenges for Public Sector Accounting*. Modena.
- Rutherford, A. (1992). Developing a Conceptual Framework for Central Government Financial Reporting: Intermediate Users and Indirect Control. *Financial, Accountability & Management*, 8(4), 265–280.
- Samaratunge, R.; Quamrul, A. & Teicher, J. (2008). Public Sector Reforms and Accountability: The Case of South and Southeast Asia. *Public Management Review*, 10(1), 101–126.
- Scapens, R. (1994). Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice. *Management Accounting Research*, 5(3/4), 301–321.
- Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Tayib, M.; Combs, H. & Ameen, J. (1999). Financial Reporting by Malaysian Local Authorities. A Study of the Needs and Requirements of the Users of Local Authority Financial Accounts. *Financial Accountability & Management*, 12(2), 103–120.
- Ter Bogt, H. & Van Helden, G. (2000). Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations. *Management Accounting Research*, 11(2), 263–279.
- Ter Bogt, H. (2008). Recent and Future Management Changes in Local Government: Continuing Focus on Rationality and Efficiency?. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 31–57.
- Van der Hoek, M. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: the Dutch experience. *Public Budgeting & Finance*, 25(1), 32–45.
- Windels, P. & Christiaens, J. (2008). The Adoption of Accrual Accounting in Flemish Public Centres for Social Welfare: Examining the Importance of Agents of Change. In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.
- Yamamoto, K. (2008). What Matters in Legislators’ Information Use for Financial Reporting? – The Case of Japan. In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.