

ADEQUABILIDADE DO RELATO FINANCEIRO: PERCEÇÃO DOS DECISORES INTERNOS NOS GOVERNOS LOCAIS EM PORTUGAL

Sónia Paula da Silva Nogueira

sonia@ipb.pt

Centro de Investigação em Ciência Política
Universidade do Minho
EsACT, Instituto Politécnico de Bragança

Susana Margarida Faustino Jorge

susjor@fe.uc.pt

Centro de Investigação em Ciência Política
Universidade do Minho
Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra

ABSTRACT

The present study aims to understand and explain the different perceptions of internal users with respect to suitability of municipal financial reporting and to identify improvements of its content to make it more useful for decision-making.

To achieve the defined objectives appealed to the mixed research method with a quantitative approach (questionnaire) and qualitative (interviews). The sample consists of the decision-makers (technical and political) responsible for financial area of municipalities.

The results obtained allow the conclusion that internal decision-makers understand the current financial reporting as generally adequate to provide useful information. However, they also consider that the utility of financial reporting could be improved if it integrated new types of information, such as consolidated information and separated information between assets that could generate future income and assets that could generate potential public service. It's also important to overcome some mismatches, specifically the definition and uniform designation of economic-financial indicators.

KEYWORDS: Financial reporting, Local Government, Political and technical decision-makers, IPSAS.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo identificar, compreender e explicar as diferentes perceções dos utilizadores internos relativamente à adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal e identificar melhorias no conteúdo do mesmo de modo a torná-lo mais útil para a tomada de decisões.

Para a concretização dos objetivos definidos recorreu-se ao método de investigação mista com abordagem quantitativa (questionário) e qualitativa (entrevistas). A amostra é constituída pelos decisores (técnicos e políticos) internos responsáveis pela área financeira dos municípios.

Os resultados obtidos permitiram concluir que os decisores internos percionam o atual modelo de relato financeiro como geralmente adequado para a disponibilização de informação útil. Contudo, os decisores internos consideram que essa utilidade poderia ser aumentada caso viessem a ser incluídos no atual relato novos tipos de informação, como sejam informação consolidada e informação separada sobre ativos suscetíveis de gerar rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerar um potencial serviço público, ou ultrapassados certos desajustamentos, nomeadamente a definição e designação uniforme de indicadores económicos-financeiros.

PALAVRAS-CHAVE: Relato Financeiro, Governos Locais, Decisores Internos, IPSAS.

1. INTRODUÇÃO

A adoção de novas práticas contabilísticas por grande parte dos países industrializados, nas últimas décadas do século XX, resultantes dos princípios da nova gestão pública, levou a modificações profundas nos sistemas contabilísticos da Administração Pública. Além da adoção da base de acréscimo, uma outra inovação importante foi a adoção do modelo de relato financeiro baseado no modelo de relato do setor empresarial, com o objetivo de divulgar informação útil para as tomadas de decisão e controlo internos.

As reformas introduzidas na Contabilidade do setor público visam, genericamente, a transparência e a melhoria do relato financeiro para os decisores em geral (Caperchione, 2006). Esta melhoria é uma condição necessária para o reforço da prestação de responsabilidades das organizações do setor 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, inclusive na Administração Local. O processo de reforma global do sistema contabilístico público iniciou-se, em Portugal, na década dos noventa, com aquilo que ficou conhecido como Reforma da Administração Financeira do Estado¹ (RAFE). Na sequência desta agenda de reforma, foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), através da publicação do Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, que representou o ponto de partida para dotar a gestão autárquica de novos instrumentos para apoiar o processo de tomada de decisão.

A adoção do novo sistema de Contabilidade Autárquica alterou, significativamente, a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e orçamentais preparadas e divulgadas pelos municípios² portugueses. A informação financeira, para além de assumir um papel relevante na prestação de responsabilidades, passou também a assumir um papel fundamental no apoio à tomada de decisões. 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 da informação financeira, são algumas das principais mudanças ocorridas no sistema contabilístico autárquico em Portugal desde o final dos anos noventa.

Para melhor compreender as reformas da Contabilidade no setor público, vários estudos têm-se debruçado sobre o uso e da utilidade da informação financeira produzida e divulgada pelas entidades públicas (HayyAntonio, 1990; DanielsyDaniels, 1991; Collinsetal., 1991; Brusca, 1997; Tayibetal., 1999; LópezyCaba, 2004). Particularmente, Mack (2004), Yamamoto (2008), GrossiyReichard(2009), Cohen(2009), Koberetal. (2010) e Andrianietal.(2010) têm desenvolvido estudos centrados na utilidade da informação financeira para a gestão, designadamente para a tomada de decisão.

Neste contexto, uma preocupação fundamental é saber se o modelo de relato financeiro obrigatório para as entidades governamentais, particularmente para os governos locais, baseado noutro para divulgar os resultados das empresas, tem a capacidade de refletir, de forma adequada e apropriada, o desempenho destas entidades locais, cujo objetivo não é a obtenção de lucro mas a prestação de um conjunto de serviços aos cidadãos, dentro de certos padrões. Assim, com este artigo pretende-se compreender o porquê da maior ou menor adequação do modelo obrigatório de relato da informação financeira para a tomada de decisões, assim como compreender as percepções dos utilizadores municipais em relação à necessidade de nova informação (ou modificações nos documentos de prestação de contas e no seu conteúdo) mais adequada para apoiar a tomada de decisão interna.

Assim é intenção deste estudo identificar as lacunas do atual modelo de relato financeiro obrigatório nos municípios portugueses e, para o efeito, apresentar possíveis melhorias com o propósito de o tornar mais útil para a tomada de decisões. Para a proposta de melhorias consideraram-se os critérios imperativos a nível de harmonização internacional, incluindo o modelo de informação financeira previsto nas *International Public Sector Accounting Standards*–IPSAS. A preocupação por se atender às IPSAS deve-se ao facto da adequação

¹ Decreto-lei nº 155/92, de 28 de julho.

² Note-se que, na realidade portuguesa os municípios são os principais Governos Locais.

destas no normativo contabilístico português, aplicável às entidades do sector público, se afigurar como uma realidade muito próxima.

Para a concretização dos objetivos propostos levou-se a cabo, inicialmente, uma investigação quantitativa através do inquérito por questionário, complementada, posteriormente, com uma investigação interpretativa com enfoque qualitativo com recursos a entrevistas semiestruturadas, fundamentada numa amostra de estudos de caso múltiplos contrastantes dos municípios portugueses.

O artigo encontra-se estruturado em cinco secções, após esta parte introdutória. Inicialmente apresenta-se enquadramento teórico sobre a utilidade do relato financeiro e o papel da informação financeira na tomada de decisões. De seguida, a terceira secção descrevem-se as teorias explicativas da reforma Contabilidade Pública, mais diretamente relacionadas com os propósitos do estudo – teorias institucional e da legitimidade. Na secção quarto apresenta-se o estudo empírico e os principais resultados obtidos. Por fim, apresentam-se as principais conclusões e limitações do estudo, bem como sugestões para investigação futura.

2. A UTILIDADE DO RELATO FINANCEIRO E O PAPEL DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA NA TOMADA DE DECISÕES

Após quase três décadas de reformas da *New Public Management*, onde o modelo de gestão pública foi fortemente criticado, verifica-se que a nova informação financeira produzida parece ainda não satisfazer totalmente as necessidades dos seus utilizadores (HayyAntonio, 1990; DanielsyDaniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; MackyRyan, 2006). Alguns autores estudam as necessidades de informação divulgada no relato financeiro das entidades públicas, dos utilizadores externos e internos (Jonesetal., 1985; HayyAntonio, 1990; DanielsyDaniels, 1991; Collinsetal., 1991; CrainyBean, 1998; MackyRyan, 2006). Os resultados dos estudos permitem aos autores concluir que, de um modo geral, os utilizadores têm mais necessidade de informação orçamental em base de caixa face à elaborada na base de acréscimo. Porém, Koberetal. (2010), num estudo mais recente aplicado aos departamentos governamentais australianos, onde é pretendido estudar as perceções dos utilizadores e preparadores sobre a utilidade da informação financeira em base de acréscimo e de caixa para as tomadas de decisões, obtiveram resultados contrários aos obtidos nos estudos anteriores. Do mesmo modo, Andrianietal. (2010) comprova os resultados obtidos por Koberetal. (2010) para os mesmos tipos de decisões, mas no contexto das decisões internas e apenas para os decisores técnicos públicos dos departamentos governamentais australianos.

Entre os estudos focados nos utilizadores internos, alguns não fazem distinção entre decisores políticos e decisores técnicos, ou, em alguns casos, estudam apenas uma destas categorias de utilizadores, e tendem a concentrar-se na informação financeira vs não financeira. Por exemplo, Lee (2008) concluiu que os decisores técnicos públicos consideram a informação sobre o desempenho importante, mas não tem em consideração as opiniões dos decisores políticos ou outros tipos de informação. Adicionalmente, OlsonyShalin-Andersson (1998) e Guthrietal. (1999) evidenciam a reduzida utilidade do relato financeiro para a maioria dos decisores políticos.

Apenas um número restrito de estudos considera especificamente as perspetivas dos decisores políticos ou faz comparações com os decisores técnicos. Por exemplo, Brusca (1997), num estudo sobre os 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 decisores políticos encontravam-se entre os utilizadores que atribuíam menor importância ao relato financeiro, devido à formação insuficiente; contrariamente, os decisores técnicos eram os que atribuíam maior importância. Por outro lado, a autora constatou que o relato financeiro dos municípios espanhóis evidencia utilidade para os diretores financeiros, órgãos municipais, Tribunal de Contas e credores, mas que a informação divulgada não é de facto utilizada ao máximo. Por sua vez, Paulsson (2006), analisando a introdução de contabilidade de acréscimo na Administração Central sueca, verificou que a informação na base da contabilidade de acréscimo é mais utilizada pelos decisores técnicos do que pelos decisores políticos.

Para as tomadas de decisão (sejam de natureza política, económica, operacional ou outra), os decisores internos precisam de uma diversidade de informação para fundamentarem a decisão tomada (GrossyReichard, 2009). De acordo com o IPSASB (2013), o relato financeiro das entidades do setor público

compreende informação acerca do seu passado, presente e futuro, útil aos diversos utilizadores, incluindo informação financeira e não financeira quantitativa e qualitativa, sobre a concretização/alcance dos objetivos financeiros e de prestação de serviços no período corrente, e também sobre atividades e prestação de serviços futuros e consequentes necessidades de recursos. Adicionalmente às demonstrações financeiras, as entidades do setor público devem reportar assim informação acerca das suas atividades, planos e desempenho, bem como informação prospetiva sobre as condições económicas e outros fatores que os poderão influenciar. Deste modo, o conteúdo do relato financeiro deverá providenciar aos decisores internos informação nomeadamente sobre (IPSASB, 2013): (1) posição financeira, desempenho financeiro e cash-flows da entidade; (2) conformidade com o Orçamento; (3) concretização de objetivos em termos de prestação de serviço (e.g. custo dos serviços prestados); (4) informação prospetiva financeira e não financeira; e (5) informação descritiva (e.g., pressupostos subjacentes às previsões e expectativas).

3. TEORIAS EXPLICATIVAS DA REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

3.1 Teoria Institucional

A teoria institucional defende que as organizações ganham legitimidade se se adaptarem às expectativas externas, ou seja, existe pressão para a introdução de determinadas práticas contabilísticas sem ter em conta se isso será benéfico, ou não, para as organizações (GeigeryIttner, 1996). Esta abordagem institucional difere das outras teorias, de caráter racionalista, por compreender que os fenómenos económicos, sociais, decisores políticos e culturais compõem o ambiente institucional, moldam o significado de conceitos como indivíduo, ação social, Estado e sociedade (DiMaggioyPowell, 1991; MeyeryRowan, 1991).

No âmbito do setor público, nos últimos anos, a teoria institucional (nomeadamente, a corrente da *New Institutional Sociology*) também tem sido frequentemente utilizada por diversos investigadores que procuram compreender a mudança organizacional do setor (BrignallyModell, 2000; Ter BogtyVanHelden, 2000; VanHeldeny Ter Bogt, 2001).

A teoria institucional é utilizada para explicar o modo como as organizações respondem às pressões dos seus ambientes institucionais (Carpentery Feroz, 2001). Procura identificar um conjunto de fatores externos que podem pressionar ou induzir o processo de mudança interna a fim de obter a legitimidade externa (DiMaggioy Powell, 1991; MeyeryRowan, 1991; LapsleyyPallot, 2000). A tendência das organizações para a uniformidade em relação ao ambiente institucional é denominada de “isomorfismo”. O conceito de isomorfismo explica o processo no qual as organizações se ajustam às normas aceitáveis da população, com o objetivo de autodefesa mediante os problemas para os quais ainda não têm soluções próprias e desenvolvendo condutas semelhantes a outras. O isomorfismo é a causa principal das organizações assumirem determinadas formas semelhantes entre elas (DiMaggioy Powell, 1991) e fundamental para promover a sobrevivência e sucesso organizacionais (Major y Ribeiro, 2009).

O processo pelo qual as organizações tendem a adotar as mesmas práticas e estruturas ao longo do tempo, em resposta às pressões institucionais é chamado de isomorfismo institucional (*institutionalisomorphism*) (DiMaggioy Powell, 1991).

A mudança isomórfica institucional pode ocorrer segundo três mecanismos (DiMaggioy Powell, 1991): isomorfismo coercivo, normativo e mimético. O isomorfismo coercivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações e expectativas da sociedade, diante de um contexto legal, económico e político compartilhado, assim como de pressões formais e informais exercidas pelo Estado, as quais levam as organizações a tomar decisões de adotar uma determinada prática (no caso dos Governos Locais, pressões da Administração Central e/ou Regional). Isomorfismomimético ocorre em condições de incerteza e de reduzida estabilidade, quando as organizações imitam as práticas já testadas e bem sucedidas em outras organizações similares. Isomorfismo normativo decorre da profissionalização que institui um conjunto de normas e procedimentos delimitados para uma ocupação ou atividade específica; este tipo de isomorfismo ocorre como resultado da partilha de valores e ideias sobre comportamentos adequados, muitas vezes, difundida através dos grupos profissionais e académicos. Os três mecanismos de isomorfismo nem sempre podem ser empiricamente distintos podendo, segundo as diferentes pressões isomórficas, atuar em simultâneo (DiMaggioy Powell, 1991).

3.2 Teoria da Legitimidade

A teoria da legitimidade assume que a “*divulgação do relatório anual é uma tentativa de aliviar a pressão social ou legitimar as operações da organização, associando a isso, que os órgãos de gestão da organização procurem e utilizem as informações do relatório anual*” (DeeganyRankin, 1997:566). Para Smakiny Schneider (2007) a natureza e a forma das divulgações feitas no relatório financeiro anual é um mecanismo de relato estratégico que as entidades utilizam em busca da legitimidade, na medida em que constitui um meio, suscetível de ser moldado, através do qual as expectativas da sociedade podem ser satisfeitas.

Tal como as entidades do setor privado, as entidades do setor público têm que justificar as suas ações junto dos seus públicos relevantes.

As pressões internas e externas exercidas sobre os Governos, verificadas a nível mundial, para implementarem reformas nos sistemas de informação contabilísticos e no relato financeiro e a orientação para adotar os princípios da nova gestão pública têm, de uma forma ou de outra, levado à mudança organizacional entre os diferentes níveis do setor público. Sob a pressão para se tornarem mais eficientes e eficazes na prestação dos seus serviços, a maioria dos Governos começou a repensar o seu papel na prestação de serviços públicos e a fazer mudanças no modo de aquisição destes e, até mesmo, no tipo de serviços prestados.

Como resposta, os Governos adotaram diferentes medidas interrelacionadas, incluindo a descentralização, privatização, desregulamentação e privatização – na tentativa de aproximar o setor público ao setor privado, entendido como mais eficiente e produtivo do que o setor público (Guthrie, 1993).

A teoria da legitimidade dita que são as partes externas para as quais a entidade relata que, influenciam a natureza dos serviços prestados, o conteúdo e a forma como as informações contabilísticas são relatadas e usadas (e.g., Hoque*et al.*, 2004). Hoque*et al.* (2004) salientam que os grupos de pressão externa (sindicatos, empregados, corpos do Governo, público em geral – eleitores, órgãos de controlo, comunicação social, fornecedores de recursos e credores) exercem pressão institucional sobre os relatos da informação contabilística na tentativa de influenciar o desempenho das organizações em seu favor. Neste sentido, o relato da informação contabilística, preparado e divulgado pelas entidades do setor público, assume um papel importante, na teoria da legitimidade, na medida em que este constitui o meio através do qual as partes interessadas (utilizadores da informação) tomam conhecimento das ações desenvolvidas nessas entidades.

4. ESTUDO EMPÍRICO

4.1 Metodologia de Investigação

Para o presente estudo foi adotada uma metodologia de investigação mista. Numa primeira fase, adotou-se uma metodologia de investigação quantitativa através da aplicação de um questionário; e, numa segunda fase, complementar, uma metodologia de investigação qualitativa com o estudo de caso explicativo e exploratório. A opção pela metodologia de caráter qualitativo, complementar à metodologia de investigação com abordagem quantitativa, justifica-se pelo facto da abordagem qualitativa contribuir para uma melhor compreensão do contexto social em que se insere o fenómeno em estudo e também completar aspetos que não são possíveis de obter através da aplicação do inquérito por questionário.

A presente investigação visa aferir as perceções dos utilizadores internos quanto à adequabilidade do relato financeiro municipal de preparação obrigatória no âmbito do POCAL, no contexto da tomada de decisão. Consequentemente, é pretendido identificar melhorias no conteúdo de modo a possibilitar o relato financeiro mais útil para a tomada de decisões. Em concreto, pretende-se dar resposta às seguintes questões:

- (1) *Qual o grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil de apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos municipais e conhecer quais as razões para uma adequabilidade mais reduzida ou elevada?*
- (2) *O porquê do modelo de relato de informação financeira municipal ser mais ou menos adequado para a disponibilização de informação útil para a tomada de decisões;*

- (3) *A extensão (tipo/quantidade) de informação disponibilizada no relato financeiro municipal que é realmente útil para apoio ao processo de tomada de decisões e, em concreto, para que tipo de decisões; investigar em que medida o decisor utiliza essa informação para legitimar a decisão tomada e apurar a necessidade de recurso a outros tipos de informação;*
- (4) *Os fatores organizacionais internos que podem influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação disponibilizada no relato financeiro municipal, para o processo de tomada de decisões; e,*
- (5) *O grau de conhecimento do entrevistado referente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público - NICSP e a influência da aplicação dos padrões de referência destas (modelo das demonstrações financeiras, critérios de valorimetria, etc) na preparação e apresentação do relato financeiro municipal no que concerne à divulgação de informação útil para as tomadas de decisão.*

4.2 Técnica de Recolha Dados

Na metodologia quantitativa optou-se pela aplicação de um questionário à totalidade dos municípios portugueses (308), dirigido aos decisores internos (políticos – membro do órgão executivo responsável pelo pelouro da área financeira e técnicos– responsável técnico máximo pela área financeira do município³). O questionário foi aplicado entre abril e julho de 2011. O questionário⁴ foi, essencialmente, elaborado tendo por base determinadas evidências obtidas da revisão da literatura.

Os inquiridos foram selecionados atendendo ao seu papel preponderante como decisores internos municipais e, subsequentemente, utilizadores principais do relato financeiro municipal. A opção dos utilizadores internos como objeto 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 nova gestão pública.

Na metodologia qualitativa optou-se pela realização de estudos de caso pelo facto de estes permitirem entender o porquê e o como, e a complexidade dos processos que ocorrem (Yin, 2009). Os estudos de caso devem ser preferidos quando se trata de uma investigação empírica que aborda um fenómeno contemporâneo no seu ambiente real, especialmente quando os limites entre fenómenos e contexto não são claramente evidentes. No estudo de caso não é feito qualquer esforço no sentido de isolar o fenómeno do seu contexto; pelo contrário, o fenómeno tem interesse exatamente pela relação que estabelece com o contexto em que está inserido (Eisenhardt, 1989; Scapens; 2004; Yin, 2009). Tal aplica-se a investigações, como a desenvolvida no presente trabalho, onde a adequabilidade do relato financeiro adotado na Administração Local que, como fenómeno contemporâneo, deve ser investigado em contexto real. Tendo em conta os propósitos definidos para a investigação, os estudos de caso desenvolvidos tipificam-se como sendo fundamentalmente explicativos e exploratórios. Para tal, recorreu-se ao inquérito por entrevistas semiestruturadas tendo sido elaborado um guião contendo as principais questões, conforme sugerido por Yin (2009). Em concreto, com as entrevistas foi pretendido averiguar a maior ou menor adequabilidade do atual modelo de relato financeiro para a divulgação de informação obrigatória e voluntária, de apoio à tomada de decisões. O recurso a entrevista semiestruturada, com perguntas abertas e fechadas, permitiu uma organização flexível e o desenvolvimento de questões à medida que os decisores foram respondendo.

Considera-se que a escolha da investigação qualitativa complementar à quantitativa constitui uma mais-valia para a investigação, pelo facto de se tratar de um tema ainda pouco explorado, mesmo internacionalmente, como se viu na revisão de literatura, por um lado, e este tipo de abordagem permitir obter uma visão mais aprofundada do porquê do *gap* entre o atual modelo de relato financeiro municipal e o pretendido para apoio ao processo de tomada de decisões, por outro.

Para a seleção da amostra considerou-se uma amostra teórica ou propositada (Strauss yCorbin, 1990), segundo critérios pré-estabelecidos. A seleção dos casos teve, desde logo, em conta o facto de cronologicamente se tratar de um processo de recolha de dados que foi antecedido pela aplicação de um inquérito por questionário aos decisores políticos e técnicos municipais. Os casos estudados foram, para além

³ Departamento Financeiro ou Divisão Financeira ou Secção de Contabilidade, consoante o modelo de estrutura orgânica do município.

⁴ As questões tratadas no presente estudo resultam da aplicação de um questionário mais extenso.

de se ter tido em conta resultados resultantes da aplicação do questionário, selecionados segundo a dimensão⁵ e a localização geográfica (conforme NUTS II) do município.

Conforme salientado, a amostra é teórica ou propositada e tem um objetivo em mente, procurando incluir os casos que fornecem maior informação, e guiada pelo princípio da saturação, isto é, termina quando a informação de casos adicionais nada acrescenta à base inicial (Eisenhardt, 1989). Eisenhardt (1989) conclui que o espectro generalizadamente aceite vai desde um mínimo de 2 a 4 casos até um máximo de 10 a 12 casos. Também, segundo Stake (1995), tal número seria suficiente, já que um número inferior ao mínimo dificultaria a geração de teoria e um número superior ao máximo tornaria a análise demasiado complexa (Eisenhardt, 1989). Num estudo de caso a seleção da amostra adquire realmente um sentido muito particular (Creswell, 2009). Embora a sua escolha seja bastante importante, Stake (1995) adverte que a investigação, num estudo de caso, não é baseada em amostragem.

Tendo em conta os critérios definidos para a seleção da amostra, foram selecionados cinco municípios que constituem os estudos de caso analisados.

Eisenhardt (1989), Quivy e Campenhoudt (2003) e Creswell (2009) afirmam que, na base da seleção dos entrevistados deverá estar a sua posição, o facto de estarem envolvidos diretamente na ação ou responsabilidades, além de terem um bom conhecimento do problema, podendo explicar as suas execuções e justificá-las. Considerando que a investigação qualitativa realizada pretendecomplementar a investigação de carácter quantitativo, no sentido e aprofundar com detalhe temáticas específicas, entendeu-se que os entrevistados deveriam ser os mesmos que responderam ao inquérito por questionário – decisores políticos e técnicos. Assim, nos casos em apreço, foram realizadas dez entrevistas, duas por município respetivamente, aos decisores políticos e técnicos.

A simples identificação de casos que afiguram uma riqueza empírica significativa não representa qualquer garantia no acesso a informação sobre os mesmos. Assim, após a identificação dos potenciais municípios a estudar, foi necessário garantir o acesso aos dados, isto é, garantir que os municípios e respetivos entrevistados, que funcionariam como informantes, estavam dispostos a colaborar. Em todos os casos inicialmente selecionados, os entrevistados revelaram-se extremamente cooperantes e interessados no projeto de investigação. Na nossa opinião, tal facto deve-se ao interesse por parte dos entrevistados na temática investigada, nomeadamente pela atual preocupação de efetuarem uma gestão mais adequada dos dinheiros públicos.

Os inquiridos dos municípios selecionados, foram inicialmente contactados por via telefónica onde foi feita uma breve introdução à investigação, apresentados os seus objetivos e efetuado o pedido de autorização e colaboração para a investigação. Foram igualmente informados que o estudo pretendia complementar a informação recolhida anteriormente por questionário. Aos entrevistados foi enviado, por correio eletrónico, o protocolo da entrevista, consistindo essencialmente num resumo dos principais assuntos a serem abordados, de modo a assegurar que dominariam as temáticas a analisar. O resultado final da seleção dos entrevistados permitiu poder contar com ambos os decisores políticos e técnicos por cada um dos municípios selecionados.

Para a realização as entrevistas foi elaborado um guião de entrevista que compreende as seguintes dimensões:

1. O grau de adequabilidade do relato para a tomada de decisões, as suas insuficiências e/ou falhas e o grau de satisfação com a informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal, e os aspetos relacionados com a elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas;
2. A utilidade/uso da informação financeira divulgada e de outra informação de preparação voluntária;
3. Os fatores organizacionais internos possíveis de influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação divulgada no relato financeiro para as tomadas de decisão internas; e,
4. A adoção das NICSP na Contabilidade Autárquica em Portugal.

⁵ Para a análise por dimensão seguiu-se a metodologia definida por Carvalho *et al.* (2008) 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; e, (3) municípios de grande dimensão: população superior a 100 000 habitantes.

A Tabela I apresenta o guião das entrevistas utilizado neste estudo que está estruturado de acordo com os objetivos formulados.

Tabela 1. Guião das entrevistas

Objetivos	Questões
<p>Inserção do entrevistado na temática de investigação e exploração do porquê do modelo de relato de informação financeira ser mais ou menos adequado para a disponibilização de informação útil para a tomada de decisões.</p>	<p>Quais são as razões pelas quais considera pouco/muito adequado o atual modelo de relato municipal para a sua tomada de decisões? Porquê?</p> <p>Na sua opinião, as mudanças, introduzidas com o POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal conduziram ao aumento de informação útil para apoio ao processo de tomada de decisões e controlo internos? Porquê?</p> <p>Entende a elaboração dos documentos de prestação de contas no seu município como o mero cumprimento da legislação ou reconhece utilidade/uso da informação divulgada para a tomada de decisões? Porquê?</p> <p>Em seu entender, como classificaria o grau de satisfação relativamente à informação financeira que é divulgada no relato financeiro municipal para as suas necessidades para o processo de tomada de decisões? Porquê? Em que termos?</p>
<p>Averiguar a extensão (tipo/quantidade) de informação disponibilizada no relato financeiro municipal que é realmente útil para apoio ao processo de tomada de decisões e identificar para que tipo de decisões; investigar em que medida o decisor utiliza essa informação para legitimar a decisão tomada. Procura-se ainda apurar a necessidade de recurso a outros tipos de informação.</p>	<p>Qual é a extensão (tipo/quantidade) de informação financeira divulgada no relato financeiro municipal que é útil/utilizada para as sua tomada de decisões e em que circunstâncias é que a utiliza no âmbito das competências que lhe estão atribuídas?</p> <p>Tem preferência pela informação preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada de acordo com o regime do acréscimo (patrimonial e de custos)? Porquê?</p> <p>Qual a natureza das decisões que toma tendo por base a informação disponibilizada no relato financeiro municipal?</p> <p>Utiliza a informação financeira divulgada nas contas anuais do município na medida em que esta legitima a sua tomada de decisões?</p> <p>Para além da informação de elaboração obrigatória no âmbito do POCAL recorre, usualmente, para a sua tomada de decisões, a outros tipos de informação (e.g. informação não financeira, indicadores orçamentais, económico-financeiros e de gestão operacional, etc)? Para que natureza de decisões utiliza este tipo de informação?</p>
<p>Explorar os fatores organizacionais internos que podem influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação disponibilizada no relato financeiro municipal para o processo de tomada de decisões.</p>	<p>Na sua opinião, quais são os fatores organizacionais internos influenciadores da maior/menor utilidade/uso da informação financeira divulgada no relato financeiro do município para a sua tomada de decisões? Porquê?</p>
<p>Aferir o grau de conhecimento do entrevistado referente às NICSP e apurar a influência da aplicação dos padrões de referência destas (modelo das demonstrações financeiras, critérios de valorimetria, etc.) na preparação e apresentação do relato financeiro municipal, no que concerne à divulgação de informação útil para a tomada de decisões.</p>	<p>Conhece as orientações dadas pelo IPSASB em termos contabilísticos para o setor público?</p> <p>Tem conhecimento das NICSP?</p> <p>Se sim:</p> <p>1. Acha importante a preparação e apresentação das demonstrações financeiras dos municípios de acordo com estas normas para as suas tomadas de decisão? Porquê?</p> <p>2. Tem consciência das alterações que as NICSP vão trazer? O que pensa das consequências destas para a utilidade/uso da informação financeira para a tomada de decisões?</p> <p>Se não:</p> <p>A adoção das NICSP na Contabilidade Pública introduz alterações significativas na preparação e apresentação do relato financeiro das entidades do Setor Público Administrativo. Uma das principais modificações é a mudança do enfoque do sistema contabilístico, eminentemente centrado no controlo orçamental, para uma Contabilidade Pública patrimonial, com a adoção do regime do acréscimo (ativos, passivos, gastos e rendimentos). Neste sentido, as NICSP referem a adoção de um novo modelo de relato financeiro englobando demonstrações financeiras elaboradas com base no regime do acréscimo.</p> <p>1. Na sua opinião, julga que os municípios estarão preparados para a adoção das NICPS, por exemplo no que se refere a programas informáticos, resistência à mudança, burocracia, recursos humanos e financeiros, etc? Porquê?</p> <p>2. Em seu entender, e de acordo as NICSP, cuja adoção em Portugal se antecipa para breve, considera que o sistema contabilístico dos municípios possibilitará informação de maior utilidade para a tomada de decisões? Porquê?</p> <p>Acha que existe a necessidade de criar padrões de modelos de relato em função das necessidades de informação do tipo de utilizador? Em que termos?</p>



**XXV Jornadas
Hispanolusas Ourense 2015**
Tendiendo puentes entre la investigación y la transferencia de conocimiento

XXV Jornadas Hispano Lusas de Gestión Científica

5 y 6 de febrero de 2015 ~Ourense

ISBN: 978-84-697-2123-0

Que alterações sugeriria para tornar o modelo de relato mais adequado às suas necessidades de informação, e, por conseguinte, torná-lo mais útil para as suas tomadas de decisão?

4.3 Investigação Quantitativa

4.3.1 Caracterização da amostra e dos respondentes

A taxa de resposta obtida pela aplicação dos questionários foi de aproximadamente 49,03%, sendo a amostra final composta por 302 resposta válidas (94 respostas, correspondentes aos decisores políticos e 208, aos decisores técnicos).

Em termos de caracterização dos respondentes por município, designadamente no que respeita à localização geográfica por região, os resultados obtidos mostram que a amostra é composta maioritariamente por respondentes de municípios da região Norte, correspondendo a 34,11%. A segunda região mais representativa é o Centro (28,48%) e a terceira o Alentejo (16,56%). A região menos representada da amostra é a Região Autónoma da Madeira, com apenas 2,98% das respostas válidas.

Atendendo à dimensão dos municípios, a análise dos dados permite ainda concluir que este estudo teve maior colaboração 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 45,70% das respostas obtidas. 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%.

No que respeita ao perfil dos inquiridos da amostra final, constatou-se que a maioria (56,96%) dos inquiridos desempenha o seu atual função há entre 1 e 9 anos ($M = 3,23$; $DP = 1,189$), sendo que 30,77% dos decisores técnicos exerce a sua atual função há entre 5 anos e 9 anos e 44,68% dos decisores políticos há mais de 1 ano e menos de 5 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 (quatro anos). Estes factos permitem considerar que os respondentes parecem possuir experiência bastante satisfatória na 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.

A qualidade da fonte de dados é também suportada pela área de formação dos inquiridos, na medida em que 78,10% afirma possuir formação na área gestonária (agrega as áreas de formação em Economia/Gestão, Contabilidade e Auditoria). Na análise por grupos de decisores, em ambos predomina a formação na área de Economia/Gestão.

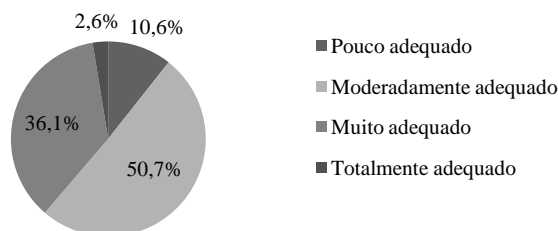
4.3.2 Análise e discussão dos resultados

Na primeira parte, a investigação realizada por meio da aplicação do questionário procurou conhecer o grau de adequabilidade que, na sua globalidade, o atual modelo de relato financeiro municipal português apresenta, no que respeita a disponibilizar informação útil para as tomadas de decisão para os utilizadores internos. As respostas podem variar entre 1 “Nada adequado” e 5 “Totalmente adequado”. Adicionalmente, foi também colocada uma questão no sentido de conhecer as razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão dos utilizadores internos⁶.

A Figura 1 apresenta as frequências relativas à adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal. Constata-se que a adequabilidade do modelo de relato financeiro é bastante satisfatória entre os utilizadores internos para as tomadas de decisão. 50,7% dos respondentes considera o atual modelo de relato financeiro “Moderadamente adequado”, seguindo-se 36,1% que o considera “Muito adequado”. 10,6% dos respondentes considera “Pouco adequado” e apenas 2,6% o considera “Totalmente adequado”. Refira-se que nenhum respondente assinalou a opção “Nada adequado”.

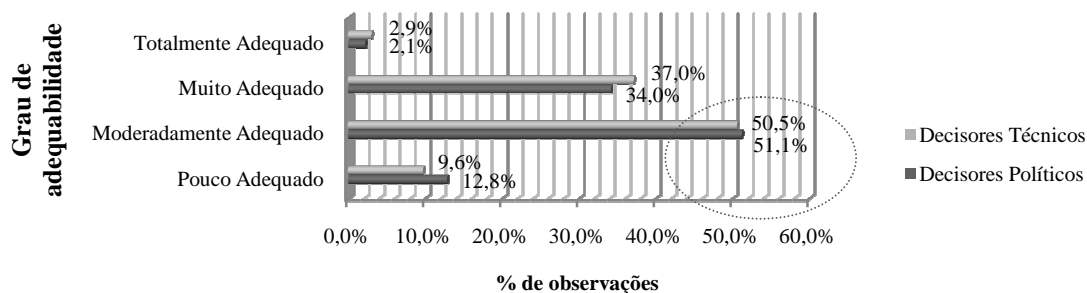
⁶ Admitiu-se que o modelo de relato financeiro municipal não é consideravelmente adequado quando os inquiridos assinalaram as opções da escala 1 “Nada adequado”, 2 “Pouco adequado” e 3 “Moderadamente adequado”.

Figura 1. Grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro



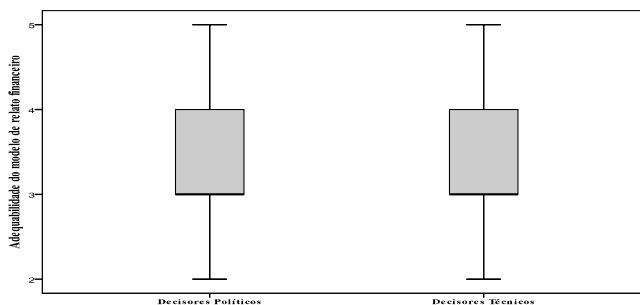
Analisando-se o grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro por grupo de decisores (Figura 2), observa-se que é o grupo de decisores políticos que assinala, em maior número, as escalas 2 “Pouco adequado” e 3 “Moderadamente adequado”. Contrariamente, é nas escalas 4 “Muito adequado” e 5 “Totalmente adequado” que aparece o maior número de respostas do grupo de decisores técnicos. Estes resultados parecem querer apontar que é o grupo de decisores técnicos que mais satisfeito está com a adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas.

Figura 2. Grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro por grupo de decisores



É curioso também notar que, apesar de existirem diferenças nas respostas, os resultados obtidos, por grupo de decisores, permitem conclusões similares. A maioria dos respondentes aponta, porém, o nível intermédio da escala (51,1% dos decisores políticos e 50,5% decisores técnicos optaram pela opção “Moderadamente adequado”). Note-se também que não existem *outliers* relativos à opinião dos respondentes dos diferentes grupos quanto ao grau de adequabilidade que o atual modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas (Figura 3). Além disto, os resultados do teste *t de Student* ($p\text{-value}= 0,376$; $p\text{-value} < 0,05$) mostram que não existem diferenças estatisticamente significativas entre o grupo de decisores quanto ao grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal.

Figura 3. Caixa de bigodes da adequabilidade do atual modelo de relato financeiro



Os resultados apresentados no Quadro 1 refletem que, em média, os respondentes apontam como principal razão pela qual o atual modelo de relato financeiro municipal não é consideravelmente adequado na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas, a “*discrepância de bases*”

contabilísticas entre a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial” (média de 3,35). Seguem-se, com uma média muito próxima, a “não inclusão de mapas da Contabilidade de Custos”(média de 3,29) e o “elevado número de documentos contabilísticos exigido” (média de 3,21). “O relato financeiro é preparado com atraso” e “o modelo de relato financeiro municipal é muito próximo do atual modelo do setor privado” foram as razões que colheram menor preferência entre os respondentes (média de 2,55 e 2,59, respetivamente). As médias obtidas para as razões assinaladas são, todavia, muito próximas do valor intermédio da escala. Estes resultados parecem querer indicar que, ambos os grupos de decisores, considerariam o grau de adequabilidade do atual modelo de relato financeiro municipal mais próximo das escalas 4 e 5, caso a informação financeira passasse a ser preparada numa base contabilística (de caixa ou de acréscimo) única e se mapas da Contabilidade de Custos passassem a fazer parte do relato financeiro.

Também não foram encontradas diferenças estatisticamente significativas, entre os grupos de decisores políticos e técnicos, quanto às razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro municipal não é consideravelmente adequado para a divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas. No entanto, curiosamente as razões apontadas pelos respondentes apresentam valores mais altos em opções distintas. Assim, por exemplo, acima do valor intermédio da escala, enquanto que o grupo de decisores políticos aponta como principal razão o “conteúdo das demonstrações financeiras”; o grupo de decisores técnicos aponta o “modelo de relato financeiro municipal obrigatório é de difícil leitura”.

Quadro 1. Estatísticas descritivas das razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado

Razões pelas quais o atual modelo de relato financeiro não é consideravelmente adequado na divulgação de informação útil:	Decisores							
	Média (n=185)	Desv. Pad.	Mín/Máx	% 1/2 ^a	% 4/5 ^a	Políticos	Técnicos	p-value ^b
						Média (n=60)	Média (n=125)	
A discrepância de bases contabilísticas entre a Contabilidade Orçamental e a Contabilidade Patrimonial	3,35	1,000	1/5	18,90	45,40	3,17	3,23	0,628
A não inclusão de mapas da Contabilidade de Custos	3,29	1,022	1/5	21,10	42,70	2,75	2,61	0,272
O elevado número de documentos contabilísticos exigido	3,21	0,856	1/5	16,80	20,10	2,93	2,84	0,445
A não inclusão de indicadores orçamentais, económico-financeiros e de gestão operacional (eficiência e eficácia)	3,15	0,977	1/5	23,80	34,60	3,27	3,30	0,817
Por si só, o modelo de relato financeiro municipal não satisfaz, consideravelmente, as necessidades informativas para o processo de tomada de decisões, pelo que há necessidade de recorrer a outros tipos de informação	3,11	1,012	1/5	29,20	31,90	3,03	3,21	0,256
O modelo de relato financeiro municipal obrigatório é de difícil leitura	2,99	0,994	1/5	40,50	26,50	3,27	3,38	0,456
O conteúdo das demonstrações financeiras	2,87	0,776	1/5	32,40	16,20	3,15	2,91	0,128
O relato financeiro municipal não se aproxima aos normativos internacionais, nomeadamente às NICSPs	2,83	0,833	1/5	31,90	15,70	2,52	2,62	0,455
A ordem pela qual os documentos são apresentados	2,65	0,820	1/5	47,00	12,40	2,92	2,79	0,342
O modelo de relato financeiro municipal é muito próximo do atual modelo do setor privado	2,59	0,911	1/5	51,90	15,10	2,57	2,54	0,863
O relato financeiro municipal é preparado com atraso	2,55	0,833	1/5	50,80	12,40	3,10	3,12	0,900

^a Escala: [1] discordo totalmente – [5] concordo totalmente. Neste quadro, “discordo totalmente” representa a percentagem dos respondentes que responderam [1] ou [2] das respostas da escala; “concordo totalmente” representa os respondentes que responderam [4] ou [5] da escala.

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

4.4 Investigação Qualitativa

A amostra dos estudos de caso incidiu, conforme já mencionado, sobre cinco municípios: dois têm a sua localização na região Norte e três na região Centro de Portugal. Quanto à dimensão por número de habitantes foram selecionados um município grande, dois médios e dois pequenos (Tabela 2). Por razões de operacionalidade, os municípios foram designados de A a E (Tabela 2).

O contacto com municípios pertencentes a diferentes regiões e de dimensões diversas revelou-se enriquecedor para a comparação dos vários contextos inerentes aos municípios estudados. Por exemplo,

no que respeita ao processo de tomada de decisão e/ou à atuação no âmbito da prestação de serviços aos cidadãos.

Tabela 2. Entrevistas realizadas

Município	Dimensão	Número de habitantes ⁷	NUTS II	Cargo/Função
A	Grande	158 124	Norte	Vice-Presidente Diretor do Departamento Financeiro
B	Pequeno	15 805	Centro	Presidente Diretor do Departamento de Administração Geral
C	Médio	56 109	Centro	Presidente Diretor do Departamento de Administração Geral
D	Pequeno	3 518	Centro	Presidente Coordenador Técnico – Subunidade Controlo de Gestão
E	Médio	23 850	Norte	Vereador Diretor de Departamento de Administração, Finanças e Modernização

Os entrevistados são maioritariamente do sexo masculino. Apenas um entrevistado é sexo feminino.

Oito dos decisores entrevistados exercem o seu atual cargo/função há mais de 15 anos, sendo que dois decisores (técnicos) exercem entre 5 a 9 anos. De notar que são os decisores políticos que maioritariamente têm mais anos de experiência no cargo.

Em geral, todos os decisores técnicos têm formação na área gestonária (contabilidade, gestão, auditoria, entre outros).

Assim, procurando efetuar uma análise transversal e sintetizar os principais resultados dos estudos de caso efetuados, foram analisados diversos aspetos diretamente relacionados com os propósitos da análise qualitativa, seguindo aproximadamente a ordem por que foram questionados, tendo como referência as principais dimensões definidas no guião preparado para as entrevistas (ver secção 4.2)

4.4.1 Adequabilidade, insuficiências e/ou falhas e satisfação com o modelo de relato financeiro municipal, e a elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas

Por uma questão de facilidade de apresentação e análise, os assuntos neste tópico serão tratados separadamente.

Adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal

Quando à adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal no que respeita à disponibilização de informação útil para apoio à tomada de decisão, foram, como seria de esperar pela natureza dos estudos de caso selecionados, detetadas posições contrárias dentro do grupo de decisores. De um modo geral, constata-se que são os decisores técnicos que percecionam um maior grau de adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal, ainda que tenham apontado a existência de algumas insuficiências e/ou falhas relativas ao conteúdo da informação divulgada e à necessidade de preparação de outra informação para além da obrigatória.

As principais razões referidas para um grau de adequabilidade bastante ou totalmente satisfatório são: (1) a clareza com que a informação financeira é divulgada; (2) a oportunidade na divulgação da informação financeira; (3) a utilidade da informação financeira divulgada para apoio às tomadas de decisão internas; e, (4) a informação financeira é facilmente compreensível.

As razões apontadas para um grau de adequabilidade reduzido são, fundamentalmente a incompreensibilidade da informação financeira divulgada e o elevado número de documentos contabilísticos.

⁷ Informação obtida no INE (www.ine.pt), Censos 2011.

As informações recolhidas por meio das entrevistas permitiram verificar que, embora os decisores tenham considerado, no estudo por questionário, como principais razões para uma menor adequabilidade do relato financeiro municipal para a sua tomada de decisões a ‘discrepância de bases contabilísticas entre as Contabilidades Orçamental e Patrimonial’ e a ‘não inclusão de mapas da Contabilidade de Custos’, estas não foram identificadas nas entrevistas. Tendo-se apurado que a razão que mais contribui para o grau de adequabilidade reduzido é a incompreensibilidade da informação financeira divulgada. Note-se que esta razão é a mais apontada essencialmente pelos decisores políticos. Além disso, é curioso notar que os decisores que consideram que o atual modelo de relato financeiro municipal é bastante ou totalmente adequado, revelando assim uma maior utilidade para a tomada de decisões, são também os que consideram a informação financeira mais compreensível e vice-versa.

Insuficiências e/ou falhas no relato financeiro municipal

Embora, em termos gerais, o modelo de relato financeiro municipal seja considerado adequado no que respeita à divulgação de informação útil para apoio à tomada de decisões, alguns dos decisores apontam para a existência de insuficiências e/ou falhas no atual modelo de relato financeiro municipal sugerindo por isso sugestões de possíveis melhorias.

De um modo de geral, traduzem-se na inclusão de nova informação e de uma adequação/explicação de terminologia, adotada ao contexto municipal, no conteúdo das demonstrações financeiras.

Como nova informação a incluir e possíveis ajustamentos a efetuar no modelo de relato financeiro municipal, os decisores destacam: (1) Inclusão de informação financeira consolidada; (2) Inclusão de informação financeira previsional quer em termos orçamentais quer em termos financeiros e económicos; (3) Informação sobre ativos suscetíveis de gerar rendimentos futuros e ativos suscetíveis de gerar um potencial serviço público (como é o caso dos bens de domínio público – BDPs); (4) Alteração de terminologia, como por exemplo a designação “Resultado Líquido do Exercício” (a maioria dos decisores não apresentou sugestões de novas designações, apenas um sugeriu a designação de excedente ou défice líquido); (5) Ajustamento das Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (foi apontado que as referidas Notas passassem mais a normas de relato); (6) Redefinição dos critérios de mensuração (foi apontado como critério o justo valor); (7) Designações uniformes de indicadores económico-financeiros a incluir no Relatório de Gestão.

Dos assuntos acima, os mais referidos foram a alteração de terminologia, a inclusão de informação financeira consolidada, a redefinição dos critérios de mensuração e a designação uniforme de indicadores económico-financeiros a incluir no Relatório de Gestão.

Note-se que são os decisores técnicos que atribuem mais importância às questões técnicas (e.g., critérios de mensuração) do conteúdo do relato financeiro municipal, tendo-se também verificado que existe um domínio destes sobre a utilidade da informação financeira para apoio à tomada de decisão.

Neste sentido, parece-nos ser claro que uma possível melhoria no relato municipal das demonstrações financeiras individuais traduz-se na inclusão de informação financeira consolidada desde que os municípios participem do capital de entidades do setor empresarial.

Os decisores entrevistados sugeriram ainda a redefinição dos critérios de mensuração para a elaboração das demonstrações financeiras, tendo sido apontado o justo valor. Note-se que, de certo modo, este critério enquanto associado a um valor de mercado, já é admitido nos critérios de valorimetria definidos no POCAL e no Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, mas para situações excecionais e de forma implícita. Esta observação sugere que os decisores internos consideram que a utilidade do atual modelo de relato financeiro dos municípios portugueses aumentaria para a decisão, caso certos elementos (nomeadamente os transacionáveis) nas demonstrações financeiras fossem mensurados a um valor de troca associado ao mercado. Parece-nos, portanto, que os decisores consideram mais útil para apoio à tomada de decisões a preparação e a disponibilização de informação que traduza a situação real do município a preços correntes. Claro que aqui coloca-se o problema dos BDPs para os quais deveria ser

prevista situação específica, na medida em que para muitos destes não existe mercado para utilizar o justo valor.

Elaboração e apresentação dos documentos de prestação de contas

Procurando analisar se as mudanças introduzidas com o POCAL, na preparação e apresentação do relato financeiro municipal conduziram ao aumento de informação útil para apoio à tomada de decisões e controlos internos, a grande maioria dos decisores reconhece um aumento de utilidade. Excetua-se o decisor político do Município C, que considera que as mudanças introduzidas provocaram um efeito negativo, nomeadamente tornando a informação menos entendível. Os decisores que reconhecem efeitos positivos na utilidade do relato, referem-se genericamente ao facto de poderem contar também com informação da Contabilidade Patrimonial em base de acréscimo.

Relativamente ao entendimento que os decisores têm sobre se a elaboração dos documentos de prestação de contas é entendida como o mero cumprimento da legislação ou se é reconhecida utilidade à informação divulgada para as tomadas de decisão internas.

As respostas dos decisores, nomeadamente dos decisores políticos, são, de certo modo, convergentes ao considerarem, em primeiro lugar, que a elaboração dos documentos de prestação de contas como sendo o mero cumprimento da legislação, mas reconhecem que lhe atribuem utilidade/uso para o processo de tomada de decisões, em segundo lugar. Consta-se que são os decisores técnicos quem mais reconhece utilidade/uso à elaboração dos documentos de prestação de contas, quando comparados com os decisores políticos.

O facto da elaboração dos documentos de prestação de contas ser entendido sobretudo como mero cumprimento da legislação encontra justificação na teoria institucional, que explica um comportamento de isomorfismo coercivo, por parte dos municípios, ao prepararem um relato financeiro idêntico para todos, no cumprimento da lei. Além disso, reconhecemos também a existência de legitimidade no cumprimento da lei, na preparação da informação financeira, na medida em que os utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais utilizam essa mesma informação para legitimar as decisões tomadas.

Satisfação das necessidades de informação

Quanto à satisfação manifestada pelos entrevistados relativamente à informação divulgada no relato financeiro municipal para as necessidades informativas respeitantes ao processo de tomada de decisões, genericamente, foram apresentadas posições semelhantes por ambos os tipos de decisores. Do que foi afirmado constata-se que, para o apoio à tomada de decisões, todos veem as suas necessidades genericamente satisfeitas.

Curioso é notar que são os decisores técnicos que referem alguns aspetos pelos quais não estão totalmente satisfeitos com o relato financeiro municipal. Quanto aos decisores políticos, enquanto uns dizem que estão plenamente satisfeitos, outros parecem contradizer-se, dizendo que a informação relatada “mais do que os satisfaz”, mas no sentido de ser mais do que a que necessitam ou usam para fundamentar as decisões, quando realmente, por ser a mais, acham que o modelo não é adequado.

4.4.2 Utilidade/uso da informação financeira divulgada e de outra informação de preparação voluntária

Utilidade da informação financeira divulgada

De um modo geral, os decisores não têm uma preferência clara pela informação preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada de acordo com o regime do acréscimo (Patrimonial e de Custos). A utilização de uma ou outra informação está dependente do tipo de decisões que tenham que tomar. Excetua-se o caso do decisor político do Município C, que mostra ter preferência

evidente pela informação fornecida pela Contabilidade Orçamental, aliás coerente com o facto da introdução do modelo de relato financeiro preparado e apresentado no âmbito do POCAL ser considerado, por este, como ponto fraco da reforma da Contabilidade Autárquica. Conforme referido, a posição deste decisor político é justificada essencialmente pela clareza e compreensibilidade da informação de carácter orçamental para apoio às suas tomadas de decisão.

Ainda assim, os decisores políticos demonstraram ter uma especial preferência pelo uso do Plano Plurianual de Investimentos enquanto documento previsional estratégico, com uma prospeção a médio e longo prazos.

O facto da maioria dos decisores internos assumir não ter preferência pela informação preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental ou pela informação preparada de acordo com o regime do acréscimo (Patrimonial e de Custos), permite-nos concluir que os decisores internos, mediante o tipo de necessidades de informação financeira, começam a utilizar de modo indiferenciado a informação preparada nas bases de caixa e do acréscimo. Note-se porém que, esta observação é mais segura para os decisores técnicos do que para o grupo dos decisores políticos.

Quanto às decisões evidenciadas pelos decisores nas quais é usualmente utilizada a informação financeira, de entre os diferentes tipos de decisões apontados ambos os decisores indicaram mais frequentemente a sua utilização nas decisões sobre a afetação dos recursos públicos, para decidir se o município deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas, e para as decisões sobre as operações de endividamento e investimento. Considerando que nos municípios, da maioria dos entrevistados, a Contabilidade de Custos encontra-se numa fase inicial da sua implementação, a primeira utilização da informação, apontada como mais frequente, pode ser questionada.

Procurando aferir o motivo principal da utilização da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal, foi questionado aos entrevistados se utilizam a informação porque esta lhe permite legitimar as decisões tomadas. Ambos os tipos de entrevistados-decisores reconhecem que a informação utilizada no processo de tomada de decisão serve primeiramente para legitimar as suas decisões. Só depois se segue o fator utilidade. Tal reconhecimento é particularmente notório nos decisores políticos, cujas decisões a legitimar são mais importantes no contexto do município, que nos decisores técnicos.

Utilidade da informação de preparação voluntária

Foram sobretudo os decisores políticos que responderam utilizar outro tipo de informação de preparação voluntária para apoio à tomada de decisões. Apenas um decisor técnico referiu o recurso a outro tipo de informação para além da informação que é preparada obrigatoriamente. Um elevado número de decisores assumiu não utilizar outro tipo de informação para além do obrigatoriamente preparado e divulgado para apoio ao processo de tomada de decisões. Esta situação torna-se mas notável nos decisores técnicos, o que sugere que é este grupo de decisores que vê mais satisfeitas as suas necessidades de informação com o atual modelo de relato financeiro municipal.

Os decisores políticos têm necessidade de uma síntese da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal, que engloba uma grande diversidade de informação. Na síntese destacam-se os seguintes tipos de informação: informação obtida através dos valores dos indicadores de gestão operacional – eficiência e eficácia e indicadores orçamentais e económico-financeiros, informação resultante do apuramento de custos diversos, informação sobre o nível de execução orçamental – despesa e receita, e informação sobre os valores em bancos e caixa. Daqui pode-se concluir que os decisores políticos consideram que a informação divulgada no modelo de relato financeiro municipal é demasiado detalhada, necessitando de uma informação mais sintética e simplificada. Adicionalmente, também recorrem à informação não financeira para a tomada de decisões. Apenas um gestor referiu utilizar este tipo de informação.

Em suma, constata-se que a utilidade da informação financeira quer preparada no âmbito da Contabilidade Orçamental, quer de acordo com o regime do acréscimo (Patrimonial e de Custos) está dependente do tipo de decisão a tomar, notando-se uma clara preferência dos decisores políticos pela

informação de carácter orçamental (estes resultados confirmam as conclusões do estudo por questionário). Constata-se que a informação é útil para um conjunto diverso de decisões e que os decisores a utilizam essencialmente na medida em que constitui um fator que legitima as decisões tomadas. Apesar da informação divulgada no relato financeiro municipal ser considerada útil para apoio à tomada de decisões, os decisores, sobretudo os decisores políticos, recorrem a outro tipo de informação de preparação não voluntária.

4.4.3 Fatores Organizacionais Internos

Entre os fatores internos mais evidenciados destacam-se os seguintes: (i) Sobrecarga de trabalho; (ii) Dimensão do município; (iii) Existência de recursos tecnológicos; (iv) Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios; (v) Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional; (vi) Competitividade entre o município e organizações externas, isto é, o município, ao servir de referência para as entidades externas, tenta efetuar uma gestão autárquica eficiente, eficaz e económica, vindo assim aumentadas as suas necessidades de informação para as tomadas de decisão internas; (vii) Definição clara de funções e atribuição de responsabilidades; (8) Resistência à mudança; (viii) Falta de experiência profissional no cargo/função; e, (ix) Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL).

Os resultados obtidos parecem apontar que são os decisores políticos quem menos parecem estar receptivos a mudanças, resultantes da reforma da Contabilidade Autárquica em Portugal. Do mesmo modo, os resultados obtidos parecem enquadrar-se na teoria institucional na explicação das transformações do relato financeiro no sentido de aumentar a sua utilidade para a tomada de decisões nos municípios portugueses. Numa perspetiva complementar, os resultados reforçam ainda o isomorfismo coercivo da teoria institucional.

4.4.4 Adoção das NICSP na Contabilidade Autárquica em Portugal

De um modo geral, os entrevistados revelaram um grande desconhecimento relativamente à NICSP e concretamente ao seu conteúdo, nomeadamente os decisores políticos. Ainda assim, salientaram alguns obstáculos à adoção das Normas, como por exemplo: a dimensão do município, a necessidade de atualização dos meios informáticos, a falta de recursos humanos e a resistência à mudança. Em nosso entender, os respondentes ao não possuírem um conhecimento suficiente das NICSP, foram prudentes nas respostas relativamente ao uso de tais normas para a possível melhoria do relato para as tomadas de decisão internas. Contudo, dois decisores técnicos salientaram que a introdução de outros critérios de mensuração (tais como o justo valor) poderá levar ao aumento da utilidade da informação financeira para a tomada de decisão.

Além disso, verificou-se que alguns dos entrevistados estão conscientes da importância da adoção das NICSP como resposta a uma possível harmonização internacional da contabilidade para o setor público, nomeadamente para a Administração Local.

Note-se que estas respostas condicionaram muito a resposta à questão do guião (“Em seu entender, e de acordo com as NICSP, cuja adoção em Portugal se antecipa para breve, considera que o sistema contabilístico dos municípios possibilitará informação de maior utilidade para a tomada de decisões? Porquê?”), que praticamente não foi respondida. Também, no cômputo geral, as respostas a esta componente do guião foram bastante diminutas o que não permitiu tecer conclusões significativas quanto à possibilidade de melhoria do relato financeiro municipal com a adoção das NICSP, justificadas, conforme referido, pelo desconhecimento destas pelos entrevistados.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo pretendeu aferir a adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal e, conseqüentemente, explorar as razões da maior/menor utilidade do relato da informação financeira

municipal para a tomada de decisões, na tentativa de as relacionar com algumas explicações teóricas para as reformas em Contabilidade Pública, nomeadamente para transformações no sentido de elaborar e divulgar mais e melhor informação para prestação de responsabilidades e tomadas de decisão. Com aplicação do questionário aferiu-se a adequabilidade do relato financeiro no que respeita disponibilização de informação útil para a tomada de decisões e, a partir, da exploração de casos de menor utilidade, exploraram-se também possibilidades de melhoria do atual modelo de relato financeiro municipal em Portugal.

Com a realização das entrevistas tentou-se confrontar casos o mais contrastantes possíveis, de modo perceber a perspetiva dos decisores políticos face aos decisores técnicos sobre a adequabilidade do atual relato financeiro municipal para a disponibilização de informação útil para apoio à tomada de decisões internas.

As mudanças introduzidas nos sistemas de informação contabilísticos do setor público, designadamente na Administração Local, deveriam proporcionar a divulgação de informação útil para melhores tomadas de decisão. Esta expectativa baseou-se na disponibilização de informação mais abrangente, possibilitada com a introdução da contabilidade de acréscimo em complemento à tradicional contabilidade de caixa, bem como a introdução de informação não financeira, conduzindo a que os modelos de relato financeiro adotados passassem a ter novos formatos e conteúdo. Neste contexto, este estudo aplicado à realidade dos municípios portugueses, permitiu concluir que essa expectativa foi conseguida, ainda que não totalmente, e que a utilidade da informação disponibilizada no atual modelo de relato financeiro municipal varia, ainda que com reduzidas diferenças, entre os decisores internos (políticos e técnicos) entrevistados.

Em concreto, quanto ao grau de adequabilidade que o modelo de relato financeiro municipal apresenta para fornecer informação útil de apoio à tomada de decisões dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais, concluímos que o modelo de relato financeiro municipal disponível atualmente em Portugal é, de um modo geral, considerado adequado, apesar das possíveis melhorias que derivam das conclusões finais da análise qualitativa. O estudo mostrou que são os decisores técnicos que percebem um maior grau de adequabilidade. O maior grau de adequabilidade do relato financeiro municipal é justificado, por ambos os decisores, pela clareza com que a informação financeira é fornecida, oportunidade na divulgação da informação, e utilidade dessa mesma informação para apoio à tomada de decisão. A incompreensibilidade da informação financeira divulgada e o elevado número de documentos de prestação de contas obrigatórios incluídos no relato, constituem os principais argumentos para a reduzida adequabilidade do relato financeiro na divulgação de informação útil para as tomadas de decisão internas nos municípios Portugueses. A análise qualitativa ofereceu evidência que sugere que as razões apontadas podem estar relacionadas com o perfil do decisor (político ou técnico), o que, de certo modo, confirma os indícios das estatísticas descritivas dos resultados obtidos por questionário.

Embora se tenha concluído que, em geral, o relato financeiro municipal atualmente em prática em Portugal é manifestamente adequado para apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos (decisores políticos e técnicos) municipais, o estudo (análise qualitativa) conclui também que esse grau aumentaria caso se procedesse a algumas alterações. Assim, este estudo permitiu identificar aspetos possíveis de melhoria no conteúdo do relato financeiro municipal de modo a reduzir as diferenças entre o modelo existente e o desejável pelos decisores internos municipais para apoio às suas tomadas de decisão.

Com efeito, verificou-se que a informação preparada segundo a contabilidade em base de acréscimo satisfaz praticamente todas as atuais necessidades de informação dos decisores internos, mostrando que a informação divulgada no atual modelo de relato financeiro, preparado seguindo o POCAL, se revela útil para as suas tomadas de decisão. Contudo, consideram também que essa utilidade poderia ser aumentada caso viessem a ser incluídos no atual relato novos tipos de informação ou ultrapassados certos desajustamentos, conforme referido. Além disso, concluiu-se que a utilização/utilidade da informação financeira para apoio ao processo de tomada de decisões internas é influenciada por fatores organizacionais internos aos municípios portugueses. A adoção das práticas contabilísticas do setor empresarial na Contabilidade do setor público permitiu assim o aumento da utilidade da informação disponibilizada no atual modelo de relato financeiro, dado que foram ao encontro das novas necessidades informativas criadas no contexto da *New Public Management*. Deste modo, a explicação do contexto de mudança dos sistemas de informação contabilísticos para a realidade dos municípios Portugueses encontrou suporte nas teorias explicativas das reformas em Contabilidade Pública. Primeiro, a influência

de determinados constrangimentos internos aos municípios, justificam a opção pela complementaridade da teoria institucional. Segundo, e por último, encontrou-se ainda evidência em relação à legitimidade das decisões pelo uso/utilidade da informação divulgada no relato financeiro e preparada de acordo com os normativos legais vigentes, o que suporta os pressupostos da teoria da legitimidade.

Sobre a adoção das NICSP na Contabilidade Autárquica em Portugal, o estudo qualitativo desenvolvido não permitiu obter resultados significativos. Na verdade, nomeadamente pelas entrevistas, o trabalho evidenciou que existe um desconhecimento bastante acentuado por parte dos decisores internos municipais portugueses sobre as NICSP, não permitindo portanto explorar neste momento as possibilidades de melhoria do relato tendo por referência este normativo. Em nosso entender, tal justifica um aprofundamento desta análise em estudos a desenvolver no futuro.

Não obstante, pese embora a falta de evidência obtida não nos permitir tecer considerações significativas sobre as consequências da introdução das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal, nomeadamente no que concerne à melhoria da utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão internas, não deixa de ser curioso notar que, particularmente as sugestões de melhoria no relato, vão no sentido das disposições das referidas normas.

A investigação de natureza qualitativa tem também limitações. O problema da objetividade na realização das entrevistas constitui a principal limitação.

Admite-se também que os resultados obtidos com a aplicação das entrevistas possam ter sido influenciados pela objetividade inerente muitas das vezes à análise qualitativa e pela ausência de respostas a algumas questões, como é o caso das perguntas incluídas na última componente do guião acerca da adoção das NICSPs na Contabilidade Autárquica em Portugal – não se conseguiu explorar até que ponto tais normas poderão melhorar a utilidade do relato financeiro municipal para as decisões internas, dado o desconhecimento dos respondentes acerca delas. Deste modo, o aprofundamento desta análise poderá constituir uma linha de investigação futura, importante num contexto em que a adoção destas em Portugal será uma realidade a médio prazo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andriani, Y.; Kober, R. y Ng, J. (2010). Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review*,20(53): 144-153.
- Brignall, S. y Modell, S. (2000). An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector. *Management Accounting Research*,11: 281-306.
- Brusca, I. (1997). The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. *Financial Accountability y Management*,13 (1): 17-34.
- Caperchione, E. (2006). *The New Public Management: a Perspective for Finance Practitioners*. Position paper *Federation of European Accountants. Debating International Developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen.
- Carpenter, V. yFeroz, E. (2001). Institutional Theory and Accounting Rule Choice: an Analysis of Four US States Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26: 565-596.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. y Jorge, S. (2008). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Cohen, S.; Kaimenakis, N. yVenieris, G. (2009). *Reaping the Benefits of Two Worlds: An Exploratory Study of the Cash and the Accrual Accounting Information Roles in Local Governments* (July 31, 2009). Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1441896>.
- Collins, W.; Keenan, D. yLapsley, I. (1991). *Local Authority Financial Accounting –Communication Sophistry or Obfuscation*. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- Crain, G. y 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. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Daniels, J. y Daniels, C. (1991). Municipal Financial Reports: What Users Want. *Journal of Accounting and Public Policy*,10(1): 15-38.
- Decreto-Lei nº 54-A/1999, de 22 de fevereiro (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais).
- Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho (Regime Jurídico da Administração Financeira do Estado).
- Deegan, C., y Rankin, M. (1997). The Materiality of Environmental Information to Users of Annual Reports. *Accounting, Auditing y Accountability Journal*, 10(4): 562-575.
- DiMaggio, P. y Powell, W. (1991). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields. In: Powell, W. y DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Eisenhardt, K. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14, 532-551.

- Geiger, D. y Ittner, C. (1996). The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices. *Accounting, Organizations y Society*, 21(6): 549-567.
- Grossi, G. y 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. (1993). Performance Indicators: Success or Failure in the Public Sector of the 1990s. *National Accountants in Government Convention*, Hobart.
- Guthrie, J.; Olson, S. y Humphrey, C. (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: the limits of global theorizing and some new ways forward. *Financial Accountability y Management*, 15(3/4): 209-228.
- Hay, L. y Antonio, J. (1990). What Users want in Government Financial Reports. *Journal of Accountancy*, 91-98.
- Hoque, Z.; Arends, S. y Alexander, R. (2004). Policing the Police Service. A Case Study of the Rise of 'New Public Management' Within an Australian Police Service. *Accounting, Auditing y Accountability*, 17(1): 59-84.
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2001). Presentation of Financial Statements. IPSAS 1, IFAC, New York.
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2013), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, IFAC, New York.
- Jones, D.; Scott, R.; Kimbro, L. y Ingram, R. (1985). *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, Research Report. Governmental Accounting Standards Board – GASB, October.
- Kober, R.; Lee, J. y Ng, J. (2010). Mind your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems. *Financial Accountability y Management*, 26(3): 267-298.
- Lapsley, I. y Pallot, J. (2000). Accounting, Management and Organizational Change: a Comparative Study of Local Government. *Management Accounting Research*, 11(2): 213-229.
- Lee, J. (2008). Preparing Performance Information in the Public Sector: an Australian Perspective. *Financial Accountability y Management*, 24(2): 117-149.
- López, A. y 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.
- 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.
- Mack, J. y Ryan, C. (2006). Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General-purpose Financial Reports of Australian Government Departments. *Accounting, Auditing y Accountability Journal*, 19(4): 592-612.
- Major, M. y Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: Major, M. y Vieira, R. (eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Meyer, J. y Rowan, B. (1991). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. In: Powell, W. y DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Olson, O. y Shalin-Andersson (1998). Accounting Transformation in an Advanced Welfare State: The Case of Sweden. In: Olson, O.; Guthrie, J. y Humphrey, C. (eds) *Global Warning*: AkademiskForlag.
- Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability y Management*, 22(1): 47-62.
- 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.
- Quivy, R. y Campenhoudt, L. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 3ª ed. Lisboa: Gradiva.
- Scapens, R. (2004). Doing Case Study Research. In: Humphrey, C. y Lee, B. (eds.), *The Real Life Guide to Accounting Research*, Kidlington, Oxford: Elsevier.
- Smakin, G. y Schneider, A. (2007). Reviewing the Changing Face of Financial Reporting: the Case of a Public Benefit Entity, *Working Papers Series n° 92*, University of Waikato.
- Stake, R. (1995). *The Art of Case Study Research*. Thousand Oaks, CA.: Sage Publications.
- Strauss, A. y Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Tayib, M.; Commins, H. y 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 y Management*, 12(2): 103-120.
- TerBogt, H. y Van Helden, G. (2000). Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations. *Management Accounting Research*, 11(2): 263-279.
- 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.
- Yin, R. (2009) *Case Study Research: Design and Methods*, 4th Ed., London, Thousand Oaks: Sage Publications.