

**A PERCEÇÃO DOS DECISORES INTERNOS LOCAIS SOBRE A ADEQUABILIDADE DO  
RELATO FINANCEIRO**

**Sónia Paula da Silva Nogueira\***  
*Professora Adjunta*  
Instituto Politécnico de Bragança – EsACT

**Susana Margarida Jorge\***  
*Professora Auxiliar*  
Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra

\* Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas, Universidade do Minho

**Área temática:** F) Sector Público

**Palabras clave:** Relato Financiero, Administración Local, Decisores Internos, IPSAS.

## **LA PERCEPCIÓN DE LOS DECISORES INTERNOS LOCALES SOBRE LA ADECUACIÓN DEL RELATO FINANCIERO**

### **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 achieving the proposed objectives we used qualitative research method, based on interviews conducted with internal decision-makers 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.

### **Resumo**

O presente estudo tem como objetivo compreender e explicar as diferentes percepções 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 qualitativa com base em entrevistas. Os entrevistados foram os decisores 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 susceptíveis de gerar um potencial serviço público, ou superados certos desajustamentos, nomeadamente a definição e designação uniforme de indicadores económicos-financeiros.

## 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.

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 Estado<sup>1</sup> (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 municípios<sup>2</sup> 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 (Hay&Antonio, 1990; Daniels&Daniels, 1991; Collinsetal., 1991; Brusca, 1997; Tayibetal., 1999; López&Caba, 2004). Particularmente, Mack (2004), Yamamoto (2008), Grossi&Reichard(2009), Cohen(2009), Koberetal. (2010), Andrianietal.(2010) têm desenvolvido estudos centrados na utilidade da informação financeira para a gestão, designadamente para as tomadas de decisão.

Neste contexto, uma preocupação fundamental é saber se o modelo de relato financeiro obrigatório para as entidades governamentais, particularmente para os municípios, 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

---

<sup>1</sup> Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho.

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

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 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 uma investigação interpretativa com enfoque qualitativo, fundamentada numa amostra de estudos de caso múltiplos contrastantes dos municípios portugueses. Na metodologia qualitativa realizaram-se entrevistas semiestruturadas dirigidas aos decisores internos (decisores políticos e técnicos, responsáveis pela área financeira) dos municípios portugueses.

O artigo encontra-se estruturado em seis 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 descreve-se a metodologia de investigação adotada no estudo. Na secção cinco apresenta-se e analisam-se 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 (Hay&Antonio, 1990; Daniels&Daniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; Mack&Ryan, 2006). Alguns autores estudam as necessidades de informação divulgada no relato financeiro das entidades públicas, dos utilizadores externos e internos (Jones *et al.*, 1985; Hay&Antonio, 1990; Daniels&Daniels, 1991; Collin *et al.*, 1991; Crain&Bean, 1998; Mack&Ryan, 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, Kober *et al.* (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, Andrian *et al.* (2010) comprova os resultados obtidos por Kober *et al.* (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, Olson&Shalin-Andersson(1998) eGuthrie*etal.*(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 (Grossi&Reichard, 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 (Geiger&Ittner, 1996). Esta abordagem institucional difere das outras teorias, de carácter 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 (DiMaggio&Powell, 1991; Meyer&Rowan, 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 (Brignall&Modell, 2000; Ter Bogt&VanHelden, 2000; VanHelden& Ter Bogt, 2001).

A teoria institucional é utilizada para explicar o modo como as organizações respondem às pressões dos seus ambientes institucionais (Carpenter & 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 (DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Lapsley & Pallot, 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 (DiMaggio & Powell, 1991) e fundamental para promover a sobrevivência e sucesso organizacionais (Major & 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 (*institutional isomorphism*) (DiMaggio & Powell, 1991).

A mudança isomórfica institucional pode ocorrer segundo três mecanismos (DiMaggio & 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). Isomorfismo mimético 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 (DiMaggio & 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”* (Deegan & Rankin, 1997:566). Para Smakin & 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. Matthews (1993:30-31) explica que a *“legitimidade organizacional não é uma constante absoluta, uma vez que as organizações são caracterizadas por diferentes níveis de visibilidade para a sociedade e de dependência de apoio social e político.”*

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. METODOLOGIA**

### **4.1 Método de investigação qualitativa com base em entrevista**

Para o presente estudo foi adotada uma metodologia de investigação qualitativa e o método de estudo de caso com recurso a entrevistas aos decisores políticos e técnicos dos municípios portugueses. Adoção pela metodologia qualitativa e o método de estudo de caso justifica-se pelo facto de se pretender compreender e explicar as diferentes perceções dos utilizadores internos relativamente à adequabilidade do modelo de relato financeiro de preparação obrigatória no âmbito do POCAL, e identificar melhorias no conteúdo do mesmo de modo a torná-lo mais útil para a tomada de decisões. Em concreto, pretende-se dar resposta às seguintes questões:

- (1) 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;
- (2) 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;
- (3) 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,
- (4) 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.

A opção do método de estudos de caso deve-se ao facto destes 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. Os estudos de caso tornam-se relevantes na medida em que se pretende deliberadamente abarcar as condições contextuais (Yin, 2009). 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 um melhor entendimento salienta-se o facto deste estudo ter resultado dum outro estudo (Nogueira, 2012) de carácter quantitativo, cujo objetivo principal foi o de aferir a utilidade que o conteúdo do relato da informação financeira tem para os utilizadores internos dos municípios portugueses, para apoio à sua tomada de decisões e, conseqüentemente, 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.

A opção pela realização de pesquisa interpretativa, complementar ao estudo de Nogueira (2012), com abordagem qualitativa com recurso a entrevista justifica-se pelo facto deste tipo de abordagem 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 da abordagem quantitativa. O recurso à entrevista, nomeadamente a entrevista semiestruturada, enquanto técnica qualitativa de recolha de dados, deveu-se ao facto de esta melhor se adaptar aos objetivos do estudo, na medida em que permite obter informação, sobretudo relativamente às perceções dos decisores (decisores políticos e técnicos) sobre o relato financeiro municipal. 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 esta escolha foi 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 & Corbin, 1990), segundo critérios pré-estabelecidos. Este tipo de amostragem permite selecionar, de acordo com os objetivos do estudo, subgrupos de análise dentro da população, de forma a encontrar os informadores pretendidos (Patton, 2002). Assim, 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 (Nogueira, 2012). Os casos estudados foram, para além de se ter tido em conta outros resultados<sup>3</sup>, resultantes da

---

<sup>3</sup>A partir dos resultados do questionário do estudo de Nogueira (2012), os estudos de caso foram selecionados tendo em conta os casos contrastantes das respostas com níveis de escala, de 1 a 5, de resposta mais baixa e mais alta a questões que, no contexto da tomada de decisão, pretendiam: (1) aferir o grau de adequabilidade do relato financeiro municipal; (2) necessidades dos itens de informação financeira e de gestão de preparação obrigatória; e, (3) a utilidade de outros documentos contabilísticos ou tipos de informação, para além dos obrigatoriamente divulgados.

aplicação do questionário selecionados segundo a dimensão<sup>4</sup> 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 (Patton, 2002), 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.

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 pretende complementar a investigação de carácter quantitativo, entendeu-se que os entrevistados deveriam ser os mesmos que responderam ao inquérito por questionário (Nogueira, 2012) – 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 (Nogueira, 2012). 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 (responsáveis máximos da área financeira do município) por cada um dos municípios selecionados.

---

<sup>4</sup> 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.

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.

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><b>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.</b></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><b>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.</b></p>	<p>Qual é a extensão (tipo/quantidade) de informação financeira divulgada no relato financeiro municipal que é útil/utilizada para as suas tomadas 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><b>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.</b></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><b>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.</b></p>	<p>Conhece as orientações dadas pelo IPSASB em termos contabilísticos para o setor público?</p> <p>Tem conhecimento das NICSP?</p> <p><b>Se sim:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Acha importante a preparação e apresentação das demonstrações financeiras dos municípios de acordo com estas normas para as suas tomadas de decisão? Porquê?</li> <li>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?</li> </ol> <p><b>Se não:</b></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> <ol style="list-style-type: none"> <li>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?</li> <li>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?</li> </ol> <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> <p>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?</p>

As entrevistas foram presenciais e decorreram nas instalações dos próprios municípios tendo uma duração média de uma hora por cada entrevistado, embora algumas vezes esse tempo tenha sido prolongado, aproveitando o interesse do entrevistado e na tentativa de maior aprofundamento da informação.

As entrevistas foram efetuadas separadamente de modo a permitir que cada um dos entrevistados pudesse falar abertamente. Antes de efetuar a entrevista, foram realçados os seus objetivos e solicitada a autorização para a gravação em áudio, conseguindo-se deste modo que todas as entrevistas fossem gravadas. A técnica de registo constitui um precioso auxiliar do investigador, não só durante a condução das entrevistas, como no processo de validação da informação obtida, uma vez que facilita a interpretação da informação e assegura a respetiva fiabilidade (Patton, 2002; Yin, 2009). Em paralelo, foram também tomadas notas manuscritas, durante todas as entrevistas.

#### 4.2 Caracterização da amostra

A amostra dos estudos de caso incidiu 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).

Nos estudos de caso, por questões de anonimato e confidencialidade, foram alterados todos os nomes assim como foram suprimidos ou modificados todos os elementos que poderiam permitir a identificação das pessoas inquiridas e respetivos municípios. 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 <sup>5</sup>	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.

<sup>5</sup>Informação obtida no INE ([www.ine.pt](http://www.ine.pt)), Censos 2011.

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).

## **5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DAS ENTREVISTAS**

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 4.1)

### **5.1 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.

As informações recolhidas por meio das entrevistas permitiram verificar que, embora os decisores tenham considerado, no estudo por questionário (Nogueira, 2012), 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/explicitação 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 decisão 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. Constata-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.

## **5.2 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. Tais resultados são consistentes, por um lado, com os obtidos no estudo de Nogueira (2012) e complementares destes, por outro. Primeiro, quando questionados (através do inquérito por questionário – Nogueira, 2012) se a informação financeira satisfaz a generalidade das suas necessidades foram os decisores técnicos que obtiveram a média mais elevada, por isso diz-se que são consistentes. Segundo, complementam os resultados da análise quantitativa, pois as respostas dos grupos de respondentes (decisores políticos e decisores técnicos) ao questionário (Nogueira, 2012) não revelaram diferenças estatisticamente significativas quanto às necessidades de informação financeira e de gestão e à utilidade atribuída a outros documentos ou tipos de informação.

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.

### **5.3 Fatores organizacionais internos**

Entre os fatores internos mais evidenciados destacam-se os seguintes: (1) Sobrecarga de trabalho; (2) Dimensão do município; (3) Existência de recursos tecnológicos; (4) Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios; (5) Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional; (6) 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, vendo assim aumentadas as suas necessidades de informação para as tomadas de decisão internas; (7) Definição clara de funções e atribuição de responsabilidades; (8) Resistência à mudança; (9) Falta de experiência profissional no cargo/função; e, (10) Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL).

Estes resultados permitiram confirmar os fatores identificados nos resultados obtidos no estudo de Nogueira (2012), continuando de igual modo o fator 'sobrecarga no trabalho' a ser o fator potencialmente mais influenciador. Complementaram-se as informações recolhidas aquando a fase quantitativa deste estudo (Nogueira, 2012),

através da identificação de novos fatores internos tais como: a dimensão do município e a competitividade entre o município e organizações externas. Os resultados obtidos parecem apontar que são os decisores políticos quem menos parecem estar recetivos 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.

#### **5.4 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 âmbito 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.

### **6. CONCLUSÃO**

O presente estudo pretendeu 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. A partir da exploração de casos de menor utilidade, pretendeu explorar também possibilidades de melhoria do atual modelo de relato financeiro municipal em Portugal, particularmente no que respeita à adequabilidade do modelo e disponibilização de informação útil para a tomada de decisões, quer para decisores políticos quer para decisores técnicos.

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. 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 PublicManagement*. 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. & Ng, J. (2010). Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review*,20(53): 144-153.
- Brignall, S. & 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 & 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. & Feroz, 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. & Jorge, S. (2008). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Cohen, S.; Kaimenakis, N. & Venieris, 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. & 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. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (3<sup>rd</sup> 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.
- 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., & Rankin, M. (1997). The Materiality of Environmental Information to Users of Annual Reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(4): 562-575.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1991). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields. In: Powell, W. & 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. & Ittner, C. (1996). The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices. *Accounting, Organizations & Society*, 21(6): 549-567.
- Grossi, G. & Reichard, C. (2009). The Limited Use of Financial Data for Governmental Decision-Making – an Exploratory Study with Reference to Germany and Italy. *12<sup>th</sup> 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. & Humphrey, C. (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: the limits of global theorizing and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*, 15(3/4): 209-228.
- Hay, L. & Antonio, J. (1990). What Users want in Government Financial Reports. *Journal of Accountancy*, 91-98.
- Hoque, Z.; Arends, S. & Alexander, R. (2004). Policing the Police Service. A Case Study of the Rise of 'New Public Management' Within an Australian Police Service. *Accounting, Auditing & 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. & Ingram, R. (1985). *The Needs of Users of Governmental Financial Reports, Research Report*. Governmental Accounting Standards Board – GASB, October.
- 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.
- 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.
- 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. & 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.
- Major, M. & Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: Major, M. & Vieira, R. (eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Matthews, M. (1993). *Socially Responsible Accounting*. London: Chapman and Hall.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1991). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. In: Powell, W. & DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Nogueira, S. (2012). *Utilidade da Informação Financeira Divulgada pelas Entidades Locais para as Tomadas de Decisão dos Utilizadores Internos: o Caso do*

- Município de Bragança*. Tese de Doutoramento. Madrid:Universidad Autónoma de Madrid.
- 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.*
- Patton, M. (2002). *Qualitative Evaluation and Research Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(1): 47-62.
- Pettersen, 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. & Campenhout, L. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 3ª ed. Lisboa: Gradiva.
- Scapens, R. (2004). Doing Case Study Research. *In: Humphrey, C. & Lee, B. (eds.), The Real Life Guide to Accounting Research*, Kidlington, Oxford: Elsevier.
- Smakin, G. & Schneider, A. (2007). Reviewing the Changing Face of Financial Reporting: the Case of a Public Benefit Entity, *Working Papers Series nº 92*, University of Waikato.
- Stake, R. (1995). *The Art of Case Study Research*. Thousand Oaks, CA.: Sage Publications.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. 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.
- TerBogt, H. & Van Helden, G. (2000). Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations. *Management Accounting Research*, 11(2): 263-279.
- Van Helden, G. & TerBogt, H. (2001). The Application of Businesslike Planning and Control in Local Government: a Field Study of Eight Dutch Municipalities. *Local Government Studies*, 27(1): 61-86.
- 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*, 4<sup>th</sup> Ed., London, Thousand Oaks: Sage Publications.