

Necessidades de informação para as tomadas de decisão internas e a utilidade do relato financeiro autárquico: o caso do município de Bragança

Sónia Paula da Silva Nogueira

(E-mail: sonia@ipb.pt)

Assistente da Escola Superior de Comunicação, Administração e Turismo
Instituto Politécnico de Bragança
Rua João Maria Sarmento Pimentel – Apartado 128
5370-326 Mirandela – Portugal
Tel.: +351 278 201 340/1

Susana Margarida Faustino Jorge

(E-mail: susjor@fe.uc.pt)

Professora Auxiliar da Faculdade de Economia
Universidade de Coimbra
Av. Dias da Silva, 165
3004-512 Coimbra – Portugal
Tel.: +351 239 790 577

Área temática: 4) Relato Financeiro (Sector Público)

Necessidades de informação para as tomadas de decisão internas e a utilidade do relato financeiro autárquico: o caso do município de Bragança

Resumo

As modificações do sistema contabilístico autárquico têm melhorado a informação financeira preparada, aumentando a sua utilidade para a gestão autárquica em Portugal, designadamente para as tomadas de decisão e controlo internos.

Com base num estudo de caso, este trabalho visa identificar as necessidades de informação dos utilizadores municipais para apoio às decisões internas e aferir a utilidade da informação da actual prestação de contas para a satisfação dessas necessidades.

Os resultados evidenciam que os utilizadores municipais têm diferentes necessidades de informação financeira para as tomadas de decisão internas. As situações de necessidades de informação que os utilizadores mais têm precisão para as suas tomadas de decisão internas abrangem informação financeira e da Contabilidade de Custos. Na primeira destacam-se a capacidade de endividamento da autarquia, o investimento realizado e a *performance* da gestão relativa à execução orçamental; na segunda merecem realce informação que permita à autarquia decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem ou serviço ou subcontratá-lo a entidades externas, e sobre os custos dos investimentos realizados e os custos das obras e dos projectos autárquicos efectuados por administração directa.

Para os utilizadores internos do Município de Bragança, a utilidade da informação da prestação de contas é média ou baixa para a satisfação das diferentes necessidades de informação identificadas no presente estudo.

Palavras-chave: Relato financeiro, autarquias, tomadas de decisão

1. Introdução

A Administração Pública (AP), e consequentemente a Administração Local, tem estado sujeita ao conjunto de reformas no âmbito da *New Public Management* (NPM) generalizadas aos países da OCDE. A adopção das práticas do sector empresarial na AP, inclusive na Administração Local, levou ao aparecimento de um novo paradigma de gestão pública. A responsabilidade dos dirigentes das entidades públicas em prestar contas, através de relatórios financeiros, apenas divulgando a forma como foram aplicados os fundos, deixou de ser a preocupação fundamental. Os dirigentes passaram também a ser responsabilizados pela eficiência e eficácia dos fundos por si utilizados. Face às transformações sentidas na gestão pública, os sistemas contabilísticos das entidades da AP deixaram de dar resposta às actuais exigências, originando novos objectivos que conduziram a uma mudança da sua estrutura conceptual e metodológica. Assim, os novos sistemas passaram a dar resposta não só ao cumprimento da legalidade e controlo orçamental, através de informação essencialmente em base de caixa (Contabilidade Orçamental), como também a disponibilizar informação sobre a afectação e utilização eficiente dos recursos públicos, em base de acréscimo (Contabilidade Financeira e de Custos).

Os novos desenvolvimentos da gestão e da Contabilidade Pública também se fizeram sentir no sistema contabilístico português, nomeadamente na Administração Local. O processo de reforma global do sistema contabilístico público, iniciou-se, em Portugal, na década dos anos noventa, com a Reforma da Administração Financeira do Estado. Na sequência desta agenda de reforma, é aprovado, em 1999, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais¹ (POCAL) que representa o ponto de partida para dotar a gestão autárquica portuguesa de novos instrumentos para apoiar o processo de tomada de decisões. A adopção do novo sistema de contabilidade autárquica alterou significativamente a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e orçamentais preparadas e divulgadas pelos municípios portugueses. A introdução do regime de acréscimo em complemento ao regime de caixa, a integração de três subsistemas contabilísticos (Contabilidade Orçamental, Financeira e de Custos) e as alterações verificadas no relato financeiro autárquico são algumas das principais mudanças ocorridas no sistema contabilístico autárquico em Portugal.

Face às modificações introduzidas no sistema contabilístico, e à reduzida literatura centrada na utilidade da informação financeira para a gestão autárquica em Portugal,

¹ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

designadamente para as tomadas de decisão e controlo, realizou-se um estudo de caso no Município de Bragança, através da aplicação de um questionário, de forma a identificar as necessidades de informação dos utilizadores municipais para apoio às decisões internas e a aferir a utilidade da informação da actual prestação de contas para a satisfação dessas necessidades.

Este estudo compreende quatro pontos após este ponto introdutório. No ponto 2 é abordado o uso e a utilidade da informação financeira na Administração Local. Para tal, são identificados os principais utilizadores da informação financeira, suas necessidades e objectivos da informação. Seguidamente é discutido o papel da informação financeira autárquica nas tomadas de decisão. No ponto 3 é definido o objectivo e a metodologia da investigação. Posteriormente, são apresentados os resultados obtidos e confrontada a hipótese de trabalho. Finalmente, são resumidas as principais conclusões deste estudo.

2. O uso e a utilidade da informação financeira na Administração Local

2.1. Utilizadores da informação financeira e suas necessidades

Entre os numerosos trabalhos, de carácter geral, que têm identificado os utilizadores da informação financeira no Sector Público, temos que destacar, pela sua relevância, os realizados por Anthony (1978), Drebin *et al.* (1981) e pelo GASB (1985, 1987).

O primeiro trabalho nesta área foi o realizado por Anthony (1978), através do qual foram identificadas cinco categorias de utilizadores: corpos do Governo, investidores e credores, fornecedores de recursos, órgãos de controlo e cidadãos em geral. Seguidamente, outros investigadores desenvolveram outros estudos tendo confirmado as categorias de utilizadores similares às de Anthony (Holder, 1980; Drebin *et al.*, 1981). Mais recentemente, surgiram novos pronunciamentos sobre a área, como os da IFAC (IPSAS 1, 2001:§30) que acrescenta as agências e Governos internacionais e os analistas económicos e financeiros ao conjunto de utilizadores já identificado.

A maioria dos estudos assinalados revela uma classificação distinta dos grupos que, de um modo ou outro, estão interessados em aceder à informação financeira das entidades públicas, convertendo-se em utilizadores da mesma. Contudo, apesar da diversidade de utilizadores identificados por cada um dos estudos referidos, há uma predilecção pelos investidores e credores, corpos do Governo, órgãos de controlo e fornecedores de recursos.

Genericamente, a maioria dos estudos existentes classifica os utilizadores das entidades em internos e externos. Os primeiros têm acesso ilimitado à informação e têm controlo sobre

o próprio sistema de informação. Os segundos apenas têm acesso a determinado tipo de informação. As necessidades dos utilizadores internos referem-se às tomadas de decisão e as dos utilizadores externos à prestação de contas.

As necessidades evidenciadas pelos utilizadores da informação são inúmeras e nem sempre coincidentes (Debrin *et al.*, 1981). Na maioria das vezes, o que os utilizadores esperam da informação, fruto das suas necessidades, é substancialmente distinto do que a informação financeira produzida lhes proporciona (Vela BARGUES, 1992), o que poderá conduzir a que a informação elaborada não seja tão útil como esperado. Em modo de síntese, os grupos de utilizadores necessitam de informação que permita comparar os resultados financeiros obtidos com o legalmente aprovado a nível orçamental, conhecer a posição financeira e os resultados das operações realizadas, analisar o cumprimento da legalidade e avaliar a eficiência, eficácia e o custo dos serviços (Anthony, 1978; Debrin *et al.*, 1981; GASB, 1985, 1987; IFAC, 2001).

2.2. Objectivos da informação financeira

A IPSAS 1 do IPSASB refere que a informação financeira tem como principal objectivo proporcionar informação relevante acerca da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade, útil para as tomadas de decisão de uma vasta gama de utilizadores e demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados. (IPSAS 1, 2001:§13).

De um modo geral, a informação financeira do Sector Público deve proporcionar informação útil, fiável, relevante e comparável, por forma a satisfazer as necessidades dos utilizadores sobre as tomadas de decisão e prestação de contas (Vela BARGUES, 1992; Montesinos Julve, 1993).

Para as adequadas tomadas de decisão, a informação financeira deverá permitir avaliar o cumprimento do Orçamento e da legalidade económica e financeira, evidenciar as fontes de financiamento e a adequabilidade destas no cumprimento das obrigações assumidas e possibilitar a avaliação da eficácia, eficiência e economia na gestão (Montesinos Julve, 1993). No respeitante à prestação de contas, os gestores deverão apresentar, aos diferentes utilizadores, as justificações que se mostrem necessárias sobre a actividade financeira e económica desenvolvida e a gestão dos respectivos recursos (Montesinos Julve, 1993).

2.3. O papel da informação financeira autárquica nas tomadas de decisão

Os novos desenvolvimentos do sistema contabilístico permitiram dotar a gestão autárquica de novos instrumentos, no sentido, entre outros, de disponibilizar informação útil que sirva de apoio para o processo da tomada de decisões. De acordo com Grossi e Reichard (2009), os sistemas contabilísticos devem servir de suporte para as tomadas de decisão de natureza diversa, como decisões relacionadas com a escolha dos objectivos e meios por parte dos políticos e governantes, com o desenvolvimento e controlo das políticas e programas públicos, e com as estratégias tomadas pelos gestores públicos. Para Fernandes (2007), os decisores necessitam, em diferentes momentos, de informação orçamental e patrimonial para projecções orçamentais, decisões de carácter político decorrentes das atribuições e competências que lhes estão adstritas; apresentação de relatórios de execução a órgãos internos e/ou externos, de controlo político e técnico e, finalmente, para a apresentação de relatórios de contas.

No contexto nacional, com a aprovação do POCAL pretende-se a disponibilização de informação oportuna, útil e fiável, de entre outros, aos decisores, e possibilitar uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a respectiva eficiência, eficácia e economia. Por outro lado, através da integração da Contabilidade Orçamental (faculta, sobretudo, informação sobre a execução legal do orçamento; informação essencialmente em base de caixa) com a Contabilidade Patrimonial e de Custos (visa a disponibilização de informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade em base de acréscimo) é pretendido melhorar a prestação de contas das autarquias, que sirva de apoio às tomadas de decisão². De entre outros objectivos, o actual sistema contabilístico autárquico deve permitir efectuar um adequado controlo financeiro e **divulgar informação aos órgãos autárquicos, de modo a possibilitar-lhes a tomada de decisões**, quer estas assumam um carácter administrativo ou político (preâmbulo do POCAL).

Yamamoto (2008) considera que se as demonstrações financeiras forem eficazes na apresentação da informação financeira, certamente irão promover a utilização dessa informação pelos diferentes grupos de utilizadores. Do ponto de vista geral, a utilização da informação financeira pelos decisores depende de diversas variáveis. Uma destas variáveis é o grau de utilidade das demonstrações financeiras para as tomadas de decisão (conceito

² Carvalho *et al.* (2008) constataram que os órgãos executivo e deliberativo dos municípios portugueses atribuem maior utilidade à informação orçamental em base de caixa comparativamente à informação económica e patrimonial em base do acréscimo para as suas tomadas de decisão, concretamente para a decisão de aprovação das contas.

decision-usefulness) (Grossi e Reichard, 2009), situação confirmada por Mack (2004) e Yamamoto (2008).

3. Estudo Empírico

3.1. Objectivo e metodologia da investigação

O objectivo principal deste estudo consiste em identificar as necessidades de informação dos utilizadores municipais para apoio às decisões internas e aferir a utilidade da informação da actual prestação de contas para a satisfação dessas necessidades, com base nos resultados obtidos através da aplicação de um questionário aos utilizadores internos do Município de Bragança³.

A adopção de novas práticas contabilísticas por grande parte dos países industrializados, nas últimas décadas do século XX, resultantes dos princípios da NPM, levou a modificações profundas nos sistemas contabilísticos da AP. Uma das principais inovações foi a adopção do modelo de relato financeiro baseado no modelo de prestação de contas do sector empresarial, com o principal objectivo de divulgar informação útil para as tomadas de decisão.

Em Portugal, a adopção do novo sistema contabilístico autárquico assente no POCAL, tendo como propósito principal apoiar a gestão, ainda não foi estudado empiricamente, designadamente no que se refere à utilidade da informação financeira por si produzida no que se refere à satisfação das necessidades dos utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão internas⁴. Neste sentido, tendo presente os principais objectivos deste trabalho formulamos a seguinte hipótese de investigação:

As necessidades de informação financeira e de gestão influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais.

As necessidades de informação dos utilizadores em termos de informação utilizada e as finalidades do uso da informação têm vindo a ser investigados no contexto das entidades locais. Especificamente, uma série de estudos (Daniels e Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca Alijarde, 1997; Tayib *et al.*, 1999; Yamamoto, 2008; Grossi e Reichard, 2009) constataram que os utilizadores da informação financeira apresentam necessidades específicas

³ As questões tratadas no presente estudo resultam da aplicação de um questionário mais extenso.

⁴ O âmbito do estudo de Carvalho *et al.* (2008) incidiu sobre a leitura das Actas das reuniões de aprovação de contas das Câmaras e Assembleias dos municípios portugueses, pelo que não foi feito um estudo geral da utilidade da informação financeira autárquica para os restantes utilizadores internos que tomam decisões, nem para outras decisões.

e individuais de informação. Essas necessidades dependem do tipo e dos interesses do utilizador e dos propósitos do uso da informação.

Procurando explorar os dados e descobrir os resultados com maior riqueza e mais próximos da realidade que queremos compreender – o Município de Bragança – classificamos esta investigação como sendo *qualitativa* (Vieira *et al.*, 2009, *in* Major e Vieira, 2009). A escolha da realização de um estudo de caso deve-se ao facto deste tipo de estudo permitir entender o porquê e o como, ou entender a natureza e a complexidade dos processos que estão a acontecer (Yin, 2003).

Os inquiridos foram seleccionados atendendo ao seu papel preponderante como decisores internos municipais e, subsequentemente, utilizadores principais da informação financeira. No contexto da organização em análise, foram considerados os seguintes utilizadores (num total de 21 indivíduos), tendo sido agrupados segundo o cargo ou função desempenhado no município: Responsáveis Políticos (Presidente e Vereadores) e Responsáveis Técnicos (Directores de Departamento, Chefes de Divisão e todos os Coordenadores Técnicos da Divisão Financeira do Departamento de Administração Geral e Gestão Financeira).

Atendendo aos objectivos definidos para a investigação, em conjunto com a revisão efectuada de estudos empíricos sobre a temática em análise, constatou-se que o questionário é o método mais utilizado para recolher as percepções dos utilizadores da informação. Assim, optamos por utilizar esta ferramenta. A compreensão e o estudo das percepções e atitudes por parte dos utilizadores internos dos municípios portugueses, não directamente observáveis e apenas acessíveis pela linguagem, implica que sejam perguntados directamente aos utilizadores, através de um conjunto de questões uniformizadas. Deste modo, as primeiras questões consistem em identificar as necessidades de informação financeira possível de ser produzida pelo sistema contabilístico autárquico, para apoio às tomadas de decisão internas, através das variáveis ordinais baseadas numa escala de 5 pontos (1-nada necessário; 5-muito necessário). Na primeira questão é pretendido aferir o grau de necessidade de diferentes itens de informação produzida pelos diferentes subsistemas da Contabilidade Autárquica. Com maior especificidade, na segunda questiona-se o grau de necessidade de diferentes itens de informação produzida pela Contabilidade de Custos, tendo presente, por um lado, a importância que essa informação tem para os utilizadores internos, no momento das suas tomadas de decisão e, por outro lado, o interesse destes por essa mesma informação.

Os respondentes foram ainda indagados sobre a utilidade da informação produzida, ao nível dos documentos de prestação de contas, para apoio às tomadas de decisão internas com base numa escala de 5 pontos (1-nada útil; 5-muito útil).

3.2. Apresentação dos resultados

3.2.1 Análise descritiva

Da revisão de literatura efectuada constamos a existência de necessidades diversas de informação financeira dos utilizadores para apoio às tomadas de decisão. Para identificarmos estas necessidades inquirimos os utilizadores internos do Município de Bragança sobre um conjunto variado de necessidades. Conforme o Quadro 1, verifica-se que os inquiridos têm bastante ou muita necessidade de informação financeira para as suas decisões, confirmando os resultados dos estudos empíricos abordados. As principais necessidades de informação financeira reflectem-se na obtenção de informação sobre a capacidade de endividamento da autarquia (com uma concordância média de 4,05). Por outro lado, os inquiridos têm menos necessidade de obter informação financeira consolidada, abrangendo todas as entidades do Grupo Municipal, para o processo de tomada de decisões (3,67).

Quadro 1 – Necessidades de informação financeira

Descrição	Frequências			Estatísticas				
	<3	3	>3	Mín	Máx	Mediana	Média N-21	Desvio Padrão
Informação sobre a capacidade de endividamento da autarquia, designadamente sobre o montante de endividamento líquido ¹ total do município	9,50%	28,60%	61,90%	1	5	5	4,05	1,244
Informação sobre o investimento realizado	4,80%	19,00%	81,50%	1	5	4	4,00	0,949
Informação sobre a <i>performance</i> da gestão relativa à execução do Orçamento	4,8%	28,60%	71,4%	2	5	4	4,00	0,894
Informação sobre a situação patrimonial do município	14,30%	14,30%	71,4%	1	5	5	3,90	1,179
Informação financeira consolidada, abrangendo todas as entidades do “Grupo Municipal”	14,30%	23,80%	61,90%	1	5	4	3,67	1,267

Mín – Mínimo; Máx – Máximo

¹ Passivos totais deduzidos de disponibilidades e dívidas a receber.

No que concerne à informação produzida pelo sistema contabilístico da Contabilidade de Custos (Quadro 2), os inquiridos têm maior necessidade na obtenção de informação que permita à autarquia decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem ou serviço ou subcontratá-lo a entidades externas (com um grau de necessidade de 4,71). Com ponderação inferior (4,29) têm necessidade de informação sobre os custos dos investimentos

realizados e os custos das obras e dos projectos autárquicos efectuados por administração directa. Por outro lado, revelam ter menos necessidade de informação sobre os stocks (3,38).

Quadro 2 – Necessidades de informação de gestão

Descrição	Frequências			Estatísticas				
	<3	3	>3	Mín	Máx	Mediana	Média N-1	Desvio Padrão
Informação que permita à autarquia decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem ou serviço ou subcontratá-lo a entidades externas	0,00%	9,50%	90,50%	3	5	5	4,71	0,644
Informação sobre os custos dos investimentos realizados	0,00%	14,30%	85,70%	3	5	4	4,29	0,717
Informação sobre os custos das obras e custos dos projectos autárquicos, efectuados por administração directa	0,00%	23,80%	76,20%	3	5	5	4,29	0,845
Informação sobre a aplicação dos recursos públicos	4,80%	4,80%	90,40%	2	5	4	4,19	0,750
Informação sobre o custo dos produtos e serviços comparando-os com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência	4,80%	19,00%	76,20%	1	5	5	4,19	1,078
Informação sobre os proveitos da actividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e actividades	0,00%	23,80%	76,20%	3	5	4	4,10	0,768
Informação sobre os custos incorridos no cumprimento dos objectivos definidos nos programas	0,00%	28,60%	71,40%	3	5	4	4,05	0,805
Informação sobre os custos da actividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e actividades de modo a permitir a definição de preços e taxas	4,80%	28,50%	66,70%	2	5	4	4,05	0,973
Informação sobre os resultados da actividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e actividades	0,00%	42,90%	57,10%	3	5	4	3,95	0,921
Informação sobre os custos dos bens produzidos	9,50%	23,80%	66,70%	2	5	4	3,90	0,995
Informação sobre a valoração dos inventários e dos trabalhos para a própria autarquia	9,50%	47,60%	42,90%	1	5	3	3,48	1,167
Informação sobre os stocks	28,60%	14,30%	57,10%	1	5	4	3,38	1,596

Mín – Mínimo; Máx – Máximo

Vários estudos têm confirmado que a utilidade da informação financeira varia em função das necessidades dessa informação (Brusca Alijarde, 1997; Mack, 2004; Grossi e Reichard, 2009). Para aferir sobre esta situação, procurámos conhecer quais são os documentos de prestação de contas, de acordo com o POCAL, de maior utilidade para a satisfação das necessidades dos utilizadores internos para apoio às suas tomadas de decisão.

Como evidencia o Quadro 3, a maioria dos documentos é de utilidade baixa ou média (até nível 3) para a satisfação das necessidades de informação financeira dos utilizadores no contexto das tomadas de decisão internas. A assumir maior utilidade encontram-se o Plano Plurianual de Investimentos (com uma utilidade média de 4,43) e o Mapa de execução anual

do Plano Plurianual de Investimentos (4,24). Os inquiridos atribuem utilidade reduzida ao Mapa dos ajustamentos e das provisões acumuladas (2,29).

Quando se atende à base contabilística em que esses documentos de prestação de contas são elaborados, constatamos que os mapas de informação orçamental e de execução de actividades, elaborados na base de caixa, são os que revelam maior utilidade para as tomadas de decisão internas, comparativamente aos mapas de informação patrimonial, financeira e económica, elaborados na base de acréscimo. Esta situação vem confirmar os resultados obtidos no estudo de Carvalho *et al.* (2008), quando concluem que os utilizadores da informação financeira reconhecem utilidade mais reduzida à informação preparada na base de acréscimo para as suas tomadas de decisão, continuando a mostrar preferência pela informação elaborada em base de caixa.

Quadro 3 – Utilidade dos documentos de prestação de contas

Descrição	Frequências			Estatísticas		
	<3	3	>3	Mediana	Média N-1	Desvio Padrão
Plano plurianual de investimentos (PPI)	4,8%	9,5%	85,7%	5	4,43	0,870
Mapa de execução anual do PPI	38,1%	28,5%	33,4%	5	4,24	1,136
Mapa do controlo orçamental da despesa	4,8%	19,0%	76,2%	4	4,10	1,044
Relatório de Gestão	9,5%	23,8%	66,7%	4	3,90	1,136
Mapa de modificações ao PPI	9,6%	19,0%	71,4%	4	3,81	0,873
Mapa do controlo orçamental da receita	9,5%	23,8%	66,7%	4	3,81	1,078
Demonstração dos resultados por natureza	14,3%	33,3%	52,4%	4	3,57	1,248
Mapa de empréstimos obtidos	23,8%	23,8%	52,4%	4	3,48	1,327
Mapa da contratação administrativa	28,6%	28,6%	42,8%	3	3,43	1,326
Mapa dos subsídios obtidos	19,0%	28,6%	52,4%	4	3,38	1,161
Demonstração dos resultados financeiros	19,0%	28,6%	52,4%	4	3,33	1,111
Mapa de modificações ao orçamento da despesa	28,6%	19,0%	52,4%	4	3,29	1,231
Balanço	14,3%	47,6%	38,1%	3	3,29	1,102
Mapa das transferências correntes – receita	23,8%	28,6%	47,6%	3	3,19	1,209
Mapa das transferências correntes – despesa	23,8%	33,3%	42,9%	3	3,19	1,250
Mapa dos subsídios concedidos	23,8%	42,9%	33,3%	3	3,19	1,209
Mapa das transferências de capital – despesa	23,8%	38,1%	38,1%	3	3,14	1,236
Caracterização da entidade	28,6%	33,3%	38,1%	3	3,14	1,062
Mapa das transferências de capital – receita	28,6%	33,3%	38,1%	3	3,05	1,203
Demonstração dos resultados extraordinários	23,8%	42,9%	33,3%	3	3,05	1,161
Demonstração do CMVMC ^(a)	42,8%	14,3%	42,9%	3	2,90	1,221
Mapa de mov. activo imob. bruto e amort. e ajust.	38,0%	28,6%	33,4%	3	2,90	1,091
Mapa dos fluxos de caixa	28,5%	52,4%	19,1%	3	2,90	1,091
Mapa de modificações ao orçamento da receita	38,1%	28,6%	33,4%	3	2,86	1,153
Mapa das operações de tesouraria	33,3%	42,9%	23,8%	3	2,81	1,078
Mapa das contas de ordem	28,5%	52,4%	19,1%	3	2,81	1,030
Mapa dos activos de rendimentos fixo	33,4%	47,6%	19,0%	3	2,71	0,956
Mapa dos activos de rendimento variável	33,4%	47,6%	19,0%	3	2,71	0,956
Demonstração da variação da produção	52,4%	23,8%	23,8%	2	2,43	1,399
Mapa dos ajustamentos e das provisões acumuladas	47,6%	52,4%	0%	3	2,29	0,845

^(a) CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas.

3.2.2 Discussão da hipótese

Nesta secção pretendemos proceder aos testes da hipótese formulada anteriormente, utilizando técnicas estatísticas bivariadas e multivariadas.

A estatística do coeficiente de correlação de *Spearman*⁵ mostra que as necessidades da informação financeira têm uma correlação fraca com a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais (coeficiente igual a 0,261). Dado termos distinguido dois tipos de necessidades (necessidades de informação financeira e de informação de gestão), quisemos verificar se ambas influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais de modo idêntico ou não. Dos resultados obtidos da regressão linear efectuada verificamos que são as necessidades de informação financeira que mais influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais nas tomadas de decisão internas, sendo que as necessidades de informação de gestão (produzida pela Contabilidade de Custos) não exercem qualquer influência na utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais⁶. Tal situação pode, possivelmente, ser justificada pelo facto do Município de Bragança ainda não ter implementado o sistema de Contabilidade de Custos, o que pode fazer com que os utilizadores internos ainda não sintam este tipo de necessidades, ou pelo facto de a informação produzida pela Contabilidade de Custos não fazer parte da prestação de contas. Deste modo a hipótese estabelecida em 3.1, é rejeitada.

4. Conclusões

No contexto português, este estudo procura contribuir para o entendimento das necessidades da informação financeira da Administração Local e análise da utilidade da informação da actual prestação de contas para a satisfação dessas necessidades, designadamente no apoio às tomadas de decisão internas.

Os resultados obtidos demonstraram que os utilizadores internos do Município de Bragança têm necessidades de informação financeira, para as tomadas de decisão internas, referentes à capacidade de endividamento da autarquia, ao investimento realizado e à *performance* da gestão relativa à execução orçamental. Relativamente, às necessidades de

⁵ O coeficiente de correlação de *Spearman* avalia a relação entre duas variáveis ordinais, indicando o grau e o sentido da correlação; quanto mais próximo estiver dos extremos (-1 ou 1), maior será a relação entre as variáveis (Pestana e Gageiro, 2005).

⁶ No modelo obtido da aplicação da regressão linear ($Utilidade = 0,824 + 0,796NecInfFin$), e para um nível de significância de 0,05, é excluída a variável independente relativa às necessidades de informação de gestão, por verificarmos que não influencia significativamente a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais. O modelo apresenta um coeficiente de determinação de 0,620, o que significa que 62% da utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais é explicada pelas necessidades de informação financeira e, de acordo com o nível de significância associado ao teste ANOVA (*p-value* igual a 0,000), é altamente significativo.

informação produzida pela Contabilidade de Custos, os utilizadores manifestaram ter necessidade de informação que permita à autarquia decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem ou serviço ou subcontractá-lo a entidades externas, e de informação sobre os custos dos investimentos realizados e os custos das obras e dos projectos autárquicos efectuados por administração directa.

Existe uma opinião generalizada de que os documentos de prestação de contas de maior utilidade para as tomadas de decisão internas são os de carácter orçamental (tal como constataram Carvalho *et al.* (2008) para a realidade dos municípios portugueses). De igual modo, constatou-se que, no Município de Bragança, existe também preferência pela informação elaborada na base de caixa por parte dos utilizadores internos nas suas tomadas de decisão, sendo o Plano Plurianual de Investimentos e o Mapa de execução anual do Plano Plurianual de Investimentos os documentos de prestação de contas de maior utilidade. De salientar que se encontrou evidência de que a informação da prestação de contas em geral é de utilidade baixa ou média para a satisfação das necessidades evidenciadas pelos utilizadores internos para as suas tomadas de decisão.

Verificou-se que são as necessidades de informação financeira que mais influenciam a utilidade do relato financeiro autárquico nas tomadas de decisão internas, sendo que as necessidades de informação de gestão (produzida pela Contabilidade de Custos) não têm qualquer influência na utilidade do relato financeiro autárquico.

O aspecto mais limitativo desta investigação prende-se com o facto de ser apenas um estudo de caso, atendendo à proximidade e disponibilidade de informação, já que nem sequer é um caso representativo. Certamente que se o estudo fosse alargado a outros municípios, obteríamos resultados mais abrangentes e conclusivos, corroborando mais seguramente a hipótese colocada inicialmente e aproximando-nos, talvez, em maior medida, aos resultados alcançados noutros estudos empíricos.

Referências bibliográficas

Anthony, R. (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organisations. An Exploratory Study of Conceptual Issues*, Financial Accounting Standards Board. Stamford, Connecticut.

Brusca Alijarde, I. (1997). The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. *Financial Accountability & Management*. 13 (1), p. 17-34.

Carvalho, J., Fernandes, M., Camões, P. & Jorge, S. (2008). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*. Lisboa: Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

- Collins, W., Keenan, D. & Lapsley, I. (1991). *Local Authority Financial Accounting – Communication Sophistry or Obfuscation*. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- Daniels, J. & Daniels, C. (1991). Municipal Financial Reports: What Users Want. *Journal of Accounting and Public Policy*. 10 (1), p. 15-38.
- Drebin, A., Chan, J. & Ferguson, L. (1981). *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: a Research Study*. National Council on Governmental Accounting: Chicago.
- Fernandes, M. (2007). Contribuição da Informação Contabilística para a Tomada de Decisão na Administração Pública Autárquica – Controlo do Endividamento Líquido. *Polytechnical Studies Review*. 5 (8), p. 67-96.
- GASB – Governmental Accounting Standard Board (1985). *An Analysis of Issues Related to Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statements*. Discussion Memorandum. GASB: Norwalk.
- GASB – Governmental Accounting Standard Board (1987). *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement n.º 1. GASB: Norwalk.
- Grossi, G. & Reichard, C. (2009). The Limited Use of Financial Data for Governmental Decision-making - an Exploratory Study with Reference to Germany and Italy. *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research Conference – New Challenges for Public Sector Accounting*. May, Modena.
- Holder, W. (1980). *A Study of Selected Concepts for Government Financial Accounting and Reporting*. National Council on Government Accounting a Research Paper. NCGA: Chicago.
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2001). *Presentation of Financial Statements*. IPSAS 1, IFAC: New York.
- 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.
- Montesinos Julve, V. (1993). Análisis de la Información Contable Pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 76, p. 684-722.
- Pestana, M. & Gageiro, J. (2005). *Análise de Dados para Ciências Sociais*. Lisboa: Sílabo.

- 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), p. 103-120.
- Vela Bargues, J. (1992). *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- Vieira, R., Major, M. & Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In: Major, M. & Vieira, R. (eds). *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, p. 129-161.
- Yamamoto, K. (2008). What matters in Legislators' Information Use for Financial Reporting? The Case of Japan. In: Jorge, S. (eds). *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Universidade de Coimbra, p. 377-391.
- Yin, R. (2003). *Case Study Research: Design and Methods* (3rd ed.). London: Sage Publications.