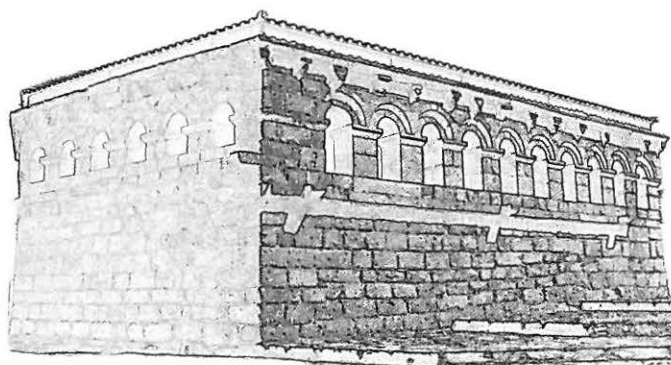


2011 | N.º 3 | DEZEMBRO | ANUAL

MUNI CIPA LISMO



REVISTA CIENTÍFICA DA ASSOCIAÇÃO DOS TRABALHADORES DA ADMINISTRAÇÃO LOCAL
PORTUGUESE JOURNAL OF THE ASSOCIATION OF LOCAL AUTHORITIES EMPLOYEES

FICHA TÉCNICA

Título: Municipalismo

Propriedade: ATAM - Associação dos Trabalhadores da Administração Local
Praça do Município | Apartado 219 | 2001-903 Santarém
Telefs. 243 330 270 a 243 330 278 | Fax: 243 322 927
e-mail: geral@atam.pt | homepage: www.atam.pt

Editor: ATAM - Associação dos Trabalhadores da Administração Local

Diretor: Francisco José Alveirinho Correia

Conselho Consultivo:

António Cândido de Oliveira | Universidade do Minho | CEJUR
Universidade do Minho | NEDAL

João Paulo Zbyszewski | UATLA - *Universidade Atlântica*

Jorge Faria | IPS - *Instituto Politécnico de Santarém*
CEFAGE - UE - *Centro de Estudos e Formação Avançada
em Gestão e Economia da Universidade de Évora*

Redação: Praça do Município | Apartado 219 | 2001-903 Santarém

Periodicidade: Anual

Tiragem: 1.000 exemplares

Depósito Legal n.º: 304256/10

ISBN: 978-972-8896-08-9

ERC Registo n.º: 125735

Impressão: Europress

Edição Gráfica e Paginação: Gina Coelho | Gabinete de Comunicação | ATAM

Nenhuma parte desta publicação pode ser reproduzida por qualquer processo eletrónico, mecânico ou fotográfico, sem autorização prévia do editor

NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO
PARA AS TOMADAS DE DECISÃO
INTERNAS E UTILIDADE DO RELATO
FINANCEIRO MUNICIPAL:

*Um estudo exploratório
no Município de Bragança*

Sónia Paula da Silva Nogueira

Escola Superior de Comunicação, Administração
e Turismo, Instituto Politécnico de Bragança

Susana Margarida Faustino Jorge

NEAPP – Núcleo de Estudos em Administração
e Políticas Públicas, Universidade do Minho
Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra

RESUMO

As modificações do sistema contabilístico autárquico em Portugal, assentes fundamentalmente no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL, têm melhorado a informação financeira preparada e relatada, supostamente aumentando a sua utilidade para a gestão autárquica, designadamente para as tomadas de decisão e controlo internos. Porém, até ao momento, tal pressuposto não foi analisado nem comprovado empiricamente.

Neste sentido, este trabalho, que constitui um estudo exploratório, visa identificar as necessidades de informação dos utilizadores municipais para apoio às decisões internas e a aferir a utilidade da informação financeira disponibilizada na atual prestação de contas de acordo com o POCAL, averiguando a influência dessas necessidades na utilidade da informação.

Os resultados evidenciam que, no Município de Bragança, os utilizadores têm diferentes necessidades de informação financeira para as tomadas de decisão internas, havendo uma preferência pelos documentos de caráter orçamental, preparados na base de caixa e de compromissos. Para os decisores internos deste município, a utilidade da informação da prestação de contas em geral é média ou baixa para a satisfação das suas diferentes necessidades de informação financeira identificadas no presente estudo. Finalmente observou-se também que as necessidades de informação de gestão (produzida pelo Sistema da Contabilidade de Custos) não têm qualquer influência na utilidade do relato da informação financeira municipal.

Palavras-chave: RELATO FINANCEIRO AUTÁRQUICO, UTILIDADE, TOMADAS DE DECISÃO INTERNAS, POCAL.

INTRODUÇÃO

A Administração Pública, e consequentemente a Administração Local, tem estado sujeita ao conjunto de reformas no âmbito da *New Public Management* generalizadas aos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE. A adoção das práticas do setor empresarial na Administração Pública, 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 Administração Pública deixaram de dar resposta às atuais exigências, originando novos objetivos 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 e de compromissos (Contabilidade Orçamental), como também a disponibilizar informação sobre a afetação e utilização eficiente dos recursos públicos, em base de acréscimo (Contabilidade Patrimonial 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 noventa, fundamentalmente com a reforma da Administração Financeira do Estado.

A introdução da Contabilidade Patrimonial, na contabilidade autárquica, ocorreu, pela primeira vez, com a publicação do Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho, que adaptou o POC à organização da informação patrimonial e financeira dos serviços municipalizados e federações de municípios (artigo 1.º). Representa uma adaptação do POC das empresas, com inúmeros aspetos comuns a este, designadamente no que respeita aos princípios gerais, aos documentos de prestação de contas e ao conteúdo da maior parte dos documentos.

Todavia, é, em 1999, que é aprovado o POCAL (Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro)¹, que representa o ponto de partida para dotar a gestão autárquica portuguesa de novos instrumentos para apoiar o processo de tomadas de decisão e controlo internos. 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 Portugueses. A introdução do regime de 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.

As modificações introduzidas no sistema contabilístico, aliadas à quase inexistente literatura sobre a utilidade da informação financeira para a gestão autárquica em Portugal, designadamente para as tomadas de decisão e controlo internos, mostram a necessidade de investigação nesta área.

Neste sentido, realizou-se um estudo exploratório 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

¹ De acordo com o artigo 2.º, o POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas (n.º 1). São consideradas entidades equiparadas a autarquias locais as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (n.º 2, artigo 2.º).

e a aferir a utilidade da informação financeira disponibilizada na atual prestação de contas de acordo com o POCAL, averiguando a influência dessas necessidades na utilidade da informação.

Para cumprir os objetivos propostos, estruturamos este artigo em dois pontos, para além da introdução e conclusão. No primeiro ponto, aborda-se o uso e a utilidade da informação financeira na Administração Local. Para tal, são identificados os objetivos, os principais utilizadores da informação financeira e suas necessidades. Seguidamente é discutido o papel do relato da informação financeira municipal nas tomadas de decisão internas. Por sua vez, no segundo ponto, é apresentada a análise empírica, que abrange o quadro da investigação e metodologia utilizada, seguindo-se a apresentação e análise dos resultados.

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

1.1 Objetivos, utilizadores e necessidades de informação financeira

A NICSP 1 do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) refere que as demonstrações financeiras têm como principal objetivo 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; visam também demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados (IPSASB, 2001:§15).

O *Conceptual Framework Exposure Draft 1* do IPSASB (2010), por sua vez, realça também que os objetivos do relato financeiro elaborado pelas entidades do Setor Público são providenciar informação acerca da entidade, que seja útil aos utilizadores, quer para os propósitos de prestação de responsabilidades, quer como *input* para as tomadas de decisões (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§2.1; §2.12).

Consequentemente constata-se que, de um modo geral, a informação financeira proporcionada pelo Setor Público deve ser útil, fiável, relevante e comparável, de forma a satisfazer as necessidades dos utilizadores do relato financeiro. Para além das tradicionais necessidades de **prestação de responsabilidades** (*accountability*), é clara e genericamente reconhecido que os utilizadores de relato financeiro do Setor Público necessitam de informação também para as **tomadas de decisão**, quer estas respeitem a afetação de recursos, quer sejam decisões políticas ou sociais.

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 pública (Barton, 2005). No que concerne à prestação de responsabilidades, os gestores deverão apresentar aos diferentes utilizadores, as justificações que se mostrem necessárias sobre a atividade financeira e económica desenvolvida e a gestão dos respetivos recursos. Na perspetiva de Grossi & Reichard (2009), os primeiros objetivos são internos enquanto os segundos são externos.

Brusca (1997) concluiu que, nos Governos locais (designadamente nos municípios espanhóis) a disponibilidade e divulgação das demonstrações financeiras são insuficientes para as tomadas de decisão e, por conseguinte, para satisfazer as necessidades de informação dos utilizadores. Os resultados obtidos permitiram também à autora conhecer, de modo geral, as finalidades da informação financeira. Os decisores financeiros utilizam a informação financeira para avaliarem a execução do orçamento, a conformidade legal e financeira e para as tomadas de decisão. Já para os órgãos de controlo externo, as demonstrações financeiras são utilizadas essencialmente para satisfazer as exigências de prestação de responsabilidades dos municípios. Por sua vez, Yamamoto (2008) explica que os políticos dos Governos locais japoneses consideram que, a informação financeira é mais relevante para fins de prestação de responsabilidades do que para as tomadas de decisão.

No que concerne aos utilizadores da informação financeira no Setor Público, entre os vários trabalhos, de carácter geral, que os têm identificado, temos que destacar, pela sua relevância e primordialidade, 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), que identificou 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 (Holder, 1980; Drebin *et al.*, 1981; GASB, 1987) tendo confirmado as categorias de utilizadores similares às de Anthony (1978).

Mais recentemente surgiram novos pronunciamentos sobre a temática, como a NICSP 1 do IPSASB (2001) que acrescenta as agências e Governos internacionais e os analistas económico-financeiros ao conjunto de utilizadores já identificado. De acordo com a NICSP 1 (IPSASB, 2001), genericamente, os utilizadores necessitam de informação que os ajude a tomar decisões económicas, sociais, políticas e a avaliar a utilização dos recursos por uma organização pública. Deste modo, os utilizadores recorrem às demonstrações financeiras para obterem informação sobre a gestão, o cumprimento do orçamento, a situação financeira e a atividade económica desenvolvida pela entidade (IPSASB, 2001:§23-§26).

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. Apesar da diversidade de utilizadores identificados, há uma predileção pelos investidores e credores, corpos do Governo, órgãos de controlo e fornecedores de recursos.

Numa iniciativa inédita no âmbito da contabilidade e relato financeiro do Setor Público, o *Conceptual Framework Exposure Draft* 1 do IPSASB (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§2.3-§2.5) sintetiza os diferentes utilizadores do relato financeiro das entidades do Setor Público em três grupos principais: recetores de serviços

públicos (designadamente cidadãos); fornecedores de recursos (involuntários - cidadãos-contribuintes; voluntários - prestamistas, credores, doadores); e legislatura/executivo e membros do parlamento, na qualidade de representantes dos interesses dos dois primeiros grupos. Todos necessitam da informação financeira para propósitos prestação de responsabilidades e tomadas de decisão. Referências são também feitas a outros utilizadores que, não sendo principais, podem tirar partido da informação do relato financeiro das entidades do Setor Público para satisfazerem as suas necessidades particulares, nomeadamente: entidades estatísticas, analistas económico-financeiros, *media*, conselheiros financeiros, grupos de *lobbying*; e também organismos que têm poder para exigir informação preparada para satisfazer as suas próprias necessidades, como sejam entidades reguladoras e de supervisão e instituições de auditoria (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§2.6).

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 fundamentalmente 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, 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; IPSASB, 2001, 2010).

No que respeita ao normativo português obrigatório para as entidades

locais, o POCAL, não refere explicitamente quem são os utilizadores da informação financeira autárquica, sendo evidente que o sistema contabilístico previsto elabora e fornece informação quer para os utilizadores externos quer para os utilizadores internos. Em relação a estes últimos (grupo de utilizadores estudado neste artigo), no preâmbulo do diploma que aprovou o POCAL é referido que o seu objetivo principal é a *“criação de condições para ... que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e permita: a) o controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos”* (negrito nosso). Daqui resultam dois tipos de utilizadores internos, os gestores e os órgãos autárquicos. Também, no ponto 2.4 do POCAL é descrito que *“Os anexos às demonstrações financeiras visam facultar aos órgãos autárquicos a informação necessária ao exercício das suas competências, permitindo uma adequada compreensão das situações expressas nas demonstrações financeiras ou de outras situações que, não tendo reflexo nas demonstrações, são úteis para uma melhor avaliação do seu conteúdo...”* (negrito nosso). Tal conteúdo justifica a escolha da unidade de análise – utilizadores internos (responsáveis políticos e técnicos) – alvo neste estudo.

1.2 O papel do relato da informação financeira municipal nas tomadas de decisão

Os novos desenvolvimentos do sistema contabilístico, verificados a nível internacional, permitiram dotar a gestão das entidades públicas de novos instrumentos, no sentido de, entre outros, disponibilizar informação útil que sirva de apoio para o processo de tomada de decisão e controlo internos. A divulgação de informação, preparada em bases de caixa e de acréscimo, possibilita aos seus utilizadores a tomada de decisões a partir de relatos financeiros uniformes e mais completos (Guthrie *et al.*, 1999). A implementação da contabilidade de acréscimo tem em vista proporcionar a preparação e divulgação de uma importante e vasta gama de informação financeira que não era possibilitada pelos tradicio-

nais sistemas de contabilidade de caixa (Guthrie, 1998; Guthrie *et al.*, 1999; Caperchione, 2006; Lapsley *et al.*, 2009).

Apesar de ser evidente que a contabilidade em base de acréscimo, no Setor Público, foi adotada globalmente e que tem sido desenvolvido um novo conjunto de normas internacionais exclusivo para o Setor Público (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público □ NICSPs), assentes naquele pressuposto, a contabilidade em base de caixa ainda continua a ser usada para os objetivos do relato em muitos países (Blöndal, 2003). Este fenómeno é uma clara indicação de que a contabilidade em base de caixa cumpre alguns objetivos que não são realizados pela contabilidade em base de acréscimo, sendo o mais notável a sua relação com a execução orçamental (Cohen, 2009).

Neste contexto, o papel fulcral do relato da informação financeira centra-se no facto de servir como meio de comunicação entre a entidade, utilizadores internos e todos aqueles *stakeholders* que têm um direito razoável de dispor da informação para a utilizar nas suas tomadas de decisões (Grossi & Reichard, 2009). No entanto, a utilização da informação financeira pelos diferentes grupos de utilizadores (internos e externos), de acordo com Yamamoto (2008), só é possibilitada quando as demonstrações financeiras satisfazem as suas necessidades.

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 *Conceptual Framework Exposure Draft 1* do IPSASB (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§1.6; §BC1.10), 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:CF-ED 1, 2010:§2.14-§2.26): (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).

A literatura internacional sobre a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão e controlo internos no Setor Público é bastante limitada (Mack & Ryan, 2006; Paulsson, 2006; Yamamoto, 2008; Grossi & Reichard, 2009; Cohen, 2009; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010).

Sob um ponto de vista geral, tal literatura explica que a utilização da informação financeira pelos decisores no processo de tomada de decisão depende de diversas variáveis. Uma dessas variáveis é o grau de utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão (*decision-usefulness*) (Grossi & Reichard, 2009), situação confirmada por Mack & Ryan (2006, 2007), Yamamoto (2008), Kober *et al.* (2007, 2010) e Andriani *et al.* (2010).

No que respeita à realidade portuguesa, de um modo geral, com a aprovação do POCAL pretende-se a disponibilização de informação oportuna, útil e fiável, de entre outros, aos decisores internos, e possibilitar uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a respetiva eficiência, eficácia e economia. Similarmente, como já referido, através da integração da Contabilidade Orçamental com a Contabilidade

Patrimonial e de Custos é pretendido melhorar o relato da informação financeira das autarquias locais, que sirva de suporte à tomada de decisão na administração autárquica.

A elaboração de informação integrada e consistente fornece aos decisores pelo controlo das atividades financeiras, informação bastante, em diferentes perspetivas, de modo a permitir o acompanhamento contínuo e integrado da gestão orçamental e financeira das entidades autárquicas, com consequente maior responsabilização dos respetivos gestores e políticos (Fernandes, 2007). Os subsistemas contabilísticos previstos no POCAL tornam possível controlar a execução legal do orçamento (essencialmente em base de caixa e de compromissos), complementando-a com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base de acréscimo). Tal facto permite melhorar a prestação de contas das autarquias locais, ao demonstrar a correta situação orçamental, evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos e, assim, apoiar as tomadas de decisão dos utilizadores da informação.

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

A introdução na Contabilidade Autárquica da Contabilidade de Custos, assume atualmente um papel preponderante para as tomadas de decisão internas. A relevância da Contabilidade de Custos decorre da necessidade (1) que os dirigentes autárquicos têm de dispor de informação contabilística para divulgação ao exterior, mas também (2) das necessidades decorrentes das tomadas de decisão

internas. Neste sentido, a Contabilidade de Custos prevista no POCAL constitui, deste modo, um importante instrumento de gestão económica, porquanto se fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos para o “...apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação de tarifas e dos preços” (ponto 5 do POCAL). De um modo geral, a Contabilidade de Custos, por um lado, facilita o conhecimento da realidade económica e técnica das entidades, a fim de efetuar um adequado controlo de gestão autárquica e, por outro lado, fornece informação económica de carácter analítico, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos dirigentes autárquicos. A Contabilidade de Custos é de extrema importância para as tomadas de decisão, nomeadamente dos utilizadores internos, na medida em que este tipo de contabilidade tem por objetivo primordial fornecer informação de natureza económica que auxilie o planeamento e controlo de gestão, tomada de decisões internas e valorização das existências e outros ativos fixos de modo a apurar os resultados no final de cada exercício contabilístico (Pinto & Santos, 2005). No entanto, alertamos para o facto da informação produzida pela Contabilidade de Custos não fazer parte dos documentos obrigatórios de constar no relato financeiro municipal obrigatório.

Em síntese, genericamente o relato da informação financeira tradicional dos municípios Portugueses incluía basicamente documentos orçamentais, designadamente a Conta de Gerência e os Mapas do Controlo Orçamental e da Receita. As alterações introduzidas no sistema contabilístico autárquico, após a adoção do POCAL, conduziram a alterações na forma e no conteúdo deste relato, passando a divulgar também informação de natureza económico-financeira e patrimonial. Estas modificações permitiram aos órgãos municipais passarem a poder tomar decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente decisões no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços (preâmbulo do POCAL). Resumidamente, os principais documentos que, na atualidade, constituem o relato financeiro municipal são os que se apresentam no quadro seguinte.

Quadro 1: Relato financeiro municipal

	Pontos do POCAL	Designação
Mapas de informação orçamental e de execução orçamental	7.2	Orçamento (Resumo)
	7.2	Orçamento
	7.3.1	Mapa do Controlo Orçamental da Despesa
	7.3.2	Mapa do Controlo Orçamental da Receita
	7.1	Plano Plurianual de Investimentos (PPI)
	7.4	Mapa de Execução Anual do PPI
	7.5	Mapa dos Fluxos de Caixa
	7.5	Mapa das Contas de Ordem
	7.6	Mapa das Operações de Tesouraria
	8.3.1-1	Mapa de Modificações do Orçamento – receita
	8.3.1-2	Mapa de Modificações do Orçamento – despesa
	8.3.2	Mapa de Modificações ao PPI
	8.3.3	Mapa da Contratação Administrativa – situação dos contratos
	8.3.4-1	Mapa das Transferências Correntes – despesa
	8.3.4-2	Mapa das Transferências de Capital – despesa
	8.3.4-4	Mapa das Transferências Correntes – receita
	8.3.4-5	Mapa das Transferências de Capital – receita
	8.3.4-4	Mapa de Subsídios concedidos
	8.3.4-6	Mapa de Subsídios obtidos
	8.3.5-1	Mapa dos Ativos de Rendimento fixo
8.3.5-2	Mapa dos Ativos de Rendimento variável	
8.3.6-1	Mapa do Endividamento – Empréstimos	
8.3.6-2	Mapa do Endividamento – Outras dívidas a terceiros	
Mapas de informação patrimonial, financeira e económica	5	Balanço
	6	Demonstração dos Resultados por natureza
	8.2.7	Mapa do Ativo Imobilizado Bruto e das Amortizações Acumuladas e Ajustamentos
	8.2.2-9	Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas – CMVMC
	8.2.3-0	Demonstração da Variação da Produção
	8.2.3-1	Demonstração dos Resultados Financeiros
8.2.3-2	Demonstração dos Resultados Extraordinários	
Relatório	13	Relatório de Gestão

Segundo Grossi & Reichard (2009), na maioria das vezes a utilização da informação financeira é também o resultado da interação entre a oferta e a procura da informação. Para os autores, o uso da informação financeira para as tomadas de decisão internas depende, em primeiro lugar, da divulgação de informação relevante e completa para satisfazer as necessidades dos utilizadores internos no contexto das tomadas de decisão. É neste contexto que encontramos o fundamento teórico para a análise empírica que aqui se realiza sobre as necessidades de informação para as tomadas de decisão internas e a utilidade do relato financeiro municipal.

2. Análise empírica

2.1 Quadro da investigação e metodologia

Em Portugal, conforme já referido, a adoção 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 para a satisfação das necessidades dos utilizadores internos para apoio às tomadas de decisão internas². Não obstante, as necessidades de informação dos utilizadores em termos de informação utilizada e as finalidades do uso da informação têm vindo a ser estudadas no contexto das entidades locais em outros países. Especificamente, uma série de estudos (Daniels & Daniels, 1991; Collins *et al.*, 1991; Brusca, 1997; Tayib *et al.*, 1999; Yamamoto, 2008; Grossi & Reichard, 2009) mostrou que os utilizadores da informação financeira apresentam necessidades específicas e individuais de informação. Essas necessidades dependem do tipo e dos interesses do utilizador e dos propósitos do uso da informação (Brusca, 1997; Grossi & Reichard, 2009).

2 O âmbito do estudo de Carvalho *et al.* (2008) incidiu sobre a leitura das Atas 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.

Tendo presente os principais objetivos definidos, pretende-se com este estudo realizado no Município de Bragança, contribuir para dar resposta às seguintes questões de investigação:

1. *Quais as necessidades de informação dos utilizadores municipais para apoio às suas decisões internas?*
2. *A informação divulgada na atual prestação de contas é útil para a satisfação das necessidades para apoio às decisões internas?*
3. *As necessidades de informação financeira e de gestão influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais?*

Refira-se que a questão 1 pretende dar resposta ao primeiro objetivo e as questões 2 e 3 ao segundo objetivo definidos neste estudo.

A pesquisa baseia-se na aplicação de um questionário exploratório³, aplicado presencialmente no município em questão. Foi, portanto, desenvolvido segundo uma abordagem quantitativa, que foi considerada adequada porque torna possível obter dados de todos os utilizadores relevantes da população.

Os inquiridos foram selecionados atendendo ao seu papel preponderante como responsáveis internos municipais e, subsequentemente, utilizadores principais do relato financeiro preparado e divulgado no Município de Bragança. No contexto da organização em análise, foram considerados para o estudo todos os responsáveis internos que, à data da aplicação do questionário (março de 2010), assumiam as posições, constantes no organigrama do município de Bragança, de Presidente e Vereadores do órgão executivo, Diretores de Departamento, Chefes de Divisão e Coordenadores Técnicos da Divisão Financeira do Departamento de Administração Geral e Gestão Financeira, num total de 21 indivíduos⁴ selecio-

³Os assuntos aqui tratados resultam da aplicação de um questionário mais extenso. A aplicação deste questionário ao Município de Bragança consiste numa experiência-piloto a ser revista e estendida no futuro, com a aplicação a todos os municípios Portugueses.

⁴No âmbito do artigo 70.º da Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro, o Presidente da câmara ou os Vereadores podem

nados, tendo todos respondido ao questionário (taxa de resposta de 100%). Os inquiridos foram agrupados segundo o cargo/função desempenhado no município: Responsáveis Políticos (Presidente e Vereadores do órgão executivo) e Responsáveis Técnicos (Diretores de Departamento, Chefes de Divisão e Coordenadores Técnicos da Divisão Financeira do Departamento de Administração Geral e Gestão Financeira).

As questões formuladas tiveram por base a literatura revista sobre o relato financeiro municipal no Setor Público, designadamente no subsector da Administração Local. Neste sentido, as primeiras questões colocadas aos inquiridos procuraram identificar as necessidades de informação financeira possível de ser produzida pelo sistema de contabilístico autárquico, para apoio às tomadas de decisão internas. Na primeira questão pretende-se aferir o grau de necessidade de diferentes itens de informação produzida pelos diferentes subsistemas da contabilidade autárquica (Necessidades de informação financeira). 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 (Necessidades de informação de gestão).

Numa terceira questão, os respondentes foram ainda indagados sobre a utilidade da informação produzida, ao nível dos atuais documentos (individuais e obrigatórios) de prestação de contas em geral, para apoio às tomadas de decisão internas.

delegar ou subdelegar a sua competência no dirigente máximo da respetiva unidade orgânica, nas matérias previstas no artigo 60.º do mesmo diploma. Tendo por base o disposto, os responsáveis superiores técnicos das diferentes áreas dos municípios fazem parte do processo de tomada de decisões dos municípios, quer seja pelas decisões tomadas quer pelas opiniões ou pareceres que emitem, designadamente para os dirigentes autárquicos.

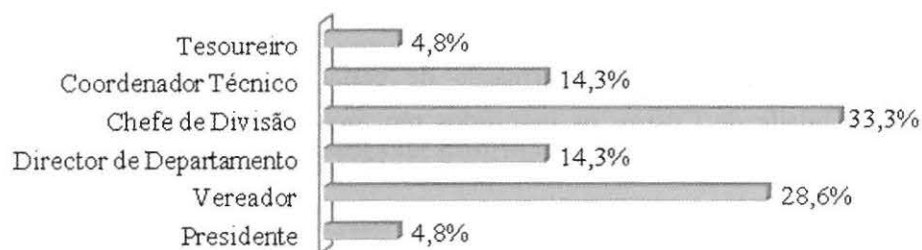
Caracterização dos respondentes

Com intenção de caracterizarmos os respondentes, aos inquiridos foi pedido que indicassem algumas características pessoais (idade, área de formação e habilitações académicas) e características profissionais (função atual no município e tempo na atual cargo/função).

Em relação às características pessoais, os resultados obtidos evidenciam que a maioria dos inquiridos (76,2%) tem entre 36 e 55 anos, 14,3% tem mais de 55 anos e 9,5% tem entre 26 a 35 anos. A grande maioria dos inquiridos (71,4%) possui habilitações académicas ao nível da Licenciatura ou Bacharelato, 19,1% possui Mestrado e apenas 9,5% possui habilitações ao nível do Ensino Secundário. Quanto à área de formação, existe uma heterogeneidade muito grande entre os inquiridos, devida aos cargos/funções que ocupam. No entanto, é de salientar o facto de uma percentagem significativa ter formação na área da Engenharia (28%).

Quanto às características profissionais dos inquiridos, constatámos que a maioria (61,9%) exerce funções no município há 5 ou mais anos. Na Figura 1 apresenta-se a distribuição das respostas por cargo/função desempenhado no município. Das respostas recebidas, concluímos que 33,4% dos inquiridos são do órgão executivo (Presidente e Vereadores) do Município de Bragança, correspondendo assim ao *grupo dos responsáveis políticos*. Os restantes 66,6% aparecem distribuídos pelos restantes níveis hierárquicos, formando o *grupo dos responsáveis técnicos*.

Figura 1: Cargo/função desempenhado pelos inquiridos



2.2 Apresentação e análise dos resultados

Para a análise dos resultados obtidos recorreu-se às técnicas da estatística univariada e bivariada. A análise univariada consistiu na realização, para cada variável, da distribuição de frequências e na determinação de medidas de tendência central (média) e de dispersão (desvio padrão). A análise bivariada consistiu na aplicação do teste não paramétrico de *Mann-Whitney* para amostras independentes e teve como objetivo verificar se existiam diferenças entre os dois grupos de responsáveis (políticos e técnicos) para cada item das diferentes questões tratadas.

2.2.1 Necessidades de informação financeira e de gestão

Da revisão de literatura efetuada constatámos a existência de necessidades diversas de informação financeira dos responsáveis para apoio às tomadas de decisão internas. Para identificarmos estas necessidades inquirimos os utilizadores internos (responsáveis políticos e técnicos) do Município de Bragança sobre um conjunto variado. A questão foi colocada numa escala ordinal de 5 pontos (de “1–Nada necessário” a “5–Muito necessário”). Conforme o Quadro 2, verifica-se que os responsáveis-utilizadores do Município de Bragança têm necessidade elevada de informação financeira para apoio às tomadas de decisão internas, confirmando os resultados de outros estudos empíricos referidos. As principais necessidades de informação financeira prendem-se com informação sobre a capacidade de endividamento da autarquia (com uma concordância média de 4,05). Por outro

lado, os inquiridos têm menos necessidade de informação financeira consolidada, abrangendo todas as entidades do “Grupo Municipal”, para as tomadas de decisão internas (3,67).

No que respeita à informação de gestão produzida pelo sistema da Contabilidade de Custos, os inquiridos têm maior necessidade 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 imediatamente inferior (4,29) têm necessidade de informação sobre os custos dos investimentos realizados, por contração externa e os custos das obras e dos projetos autárquicos efetuados, por administração direta. Por outro lado, revelam ter menos necessidade de informação sobre os stocks (3,38).

Os resultados obtidos (última coluna do Quadro 2) mostram que não existem diferenças estatisticamente significativas entre os dois grupos de responsáveis. Tal significa que ambos os grupos de responsáveis têm necessidades semelhantes na maioria dos itens, detetando-se um maior número de divergências nas necessidades de informação de gestão produzida pelo sistema da Contabilidade de Custos do que nas necessidades da informação financeira (Contabilidades Orçamental e Patrimonial). Contudo, convém assinalar que, no que concerne às necessidades de informação financeira, para um nível de significância de 5%, os responsáveis políticos têm uma necessidade média superior para as tomadas de decisão internas de informação financeira consolidada abrangendo todas as entidades do “Grupo Municipal”.

Relativamente às necessidades de informação de gestão (*outputs* do sistema da Contabilidade de Custos), assinalamos, para um nível de significância de 1%, que o grupo dos responsáveis técnicos tem uma maior necessidade média de informação para as tomadas de decisão internas sobre os custos da atividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades de modo a permitir a definição de preços e taxas, do que o grupo dos responsáveis políticos. Já para um nível de significância de 5%, também o grupo dos responsáveis técnicos tem uma maior necessidade média, para as tomadas de decisão internas, de obter informa-

ção sobre os custos dos bens produzidos e sobre os stocks. Verificou-se ainda, para um nível de significância de 10%, é também o grupo dos responsáveis técnicos que tem uma maior necessidade média, para as tomadas de decisão internas, de informação sobre os resultados da atividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades.

Quadro 2: Necessidades de informação financeira e de gestão

Indique o grau de necessidades dos seguintes itens de informação financeira e de gestão para as suas tomadas de decisão		Média n=21	Desv. Pad.	Responsáveis		p-value ^a
				Técnicos (n=14)	Políticos (n=7)	
Necessidades de informação financeira	Informação sobre a capacidade de endividamento do município, designadamente sobre o montante de endividamento líquido ^b total do município	4,05	1,244	4,21	3,57	0,306
	Informação sobre o investimento realizado	4,00	0,949	3,79	4,14	0,307
	Informação sobre a <i>performance</i> da gestão relativa à execução do Orçamento	4,00	0,894	4,07	3,86	0,145
	Informação sobre a situação patrimonial do município	3,90	1,179	3,64	4,86	0,666
	Informação financeira consolidada, abrangendo todas as entidades do "Grupo Municipal"	3,67	1,267	3,29	4,43	0,048"
Necessidades de informação de gestão	Informação que permita à autarquia decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem ou serviço ou subcontratá-lo a entidades externas	4,71	0,644	4,64	4,86	0,624
	Informação sobre os custos dos investimentos realizados, por contratação externa	4,29	0,717	4,5	3,86	0,102
	Informação sobre os custos das obras e custos dos projetos autárquicos, por administração direta	4,29	0,845	4,36	4,14	0,464
	Informação sobre a aplicação dos recursos públicos	4,19	0,750	4,14	4,29	0,899
	Informação sobre o custo dos produtos e serviços comparando-os com produtos e serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência	4,19	1,078	4,43	3,71	0,179
	Informação sobre os proveitos da atividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	4,10	0,768	4,21	3,86	0,299
	Informação sobre os custos incorridos no cumprimento dos objetivos definidos nos programas	4,05	0,805	4,21	3,71	0,178
	Informação sobre os custos da atividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades de modo a permitir a definição de preços e taxas	4,05	0,973	4,5	3,14	0,003""
	Informação sobre os resultados da atividade autárquica, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades	3,95	0,921	4,21	3,43	0,064'
	Informação sobre os custos dos bens produzidos	3,90	0,995	4,21	3,29	0,032"
	Informação sobre a valoração dos inventários e dos trabalhos para a própria autarquia	3,48	1,167	3,64	3,14	0,162
	Informação sobre os stocks	3,38	1,596	4	2,14	0,017..

a) *p-value* do teste *Mann-Whitney*. Quando '*p-value* < 10%', ''*p-value* < 5%', ''''*p-value* < 1%, os grupos diferem.

b) Passivos totais deduzidos de disponibilidades e dívidas a receber.

2.2.2 Utilidade dos documentos de prestação de contas

Vários estudos têm confirmado que a utilidade da informação financeira varia em função das necessidades dessa informação (Brusca, 1997; Grossi & Reichard, 2009). Para aferir sobre esta situação, com base numa escala de 5 pontos (de “1–Nada útil” a “5–Muito útil”) procurámos conhecer quais são os documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios), 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 da prestação de contas 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), o Mapa de execução anual do Plano Plurianual de Investimentos (4,24) e o Mapa do controlo orçamental da despesa (4,10). Os inquiridos atribuem utilidade mais 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, constata-se que os mapas de informação orçamental e de execução de atividades, elaborados na base de caixa e de compromissos, 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 em sede de aprovação de contas, continuando a mostrar preferência pela informação elaborada em base de caixa e de compromissos.

Os resultados obtidos (última coluna do Quadro 3) revelam também que, de um modo geral, os dois grupos de responsáveis atribuem utilidade semelhante aos documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) para as tomadas de decisão internas, apenas revelando diferenças estatisticamente significativas para algumas situações excepcionais. Assim, verifica-se, para um nível de significância de 10%, que o grupo dos responsáveis políticos atribuem ao Mapa de modificações ao PPI, à Demonstração dos resultados por natureza, ao Mapa dos subsídios obtidos, ao Mapa das transferências correntes – receita, e ao Mapa dos ativos de rendimento variável, uma utilidade média para as tomadas de decisão internas superior à utilidade atribuída pelo grupo dos responsáveis técnicos. Por outro lado, os resultados mostram também, para um nível de significância de 5%, que grupo dos responsáveis políticos atribui ao Mapa dos subsídios concedidos e ao Mapa das operações de tesouraria, uma utilidade média para as tomadas de decisão internas superior ao grupo dos responsáveis técnicos. Em suma, para os itens cujas diferenças se apresentam estatisticamente significativas, constatou-se que são os responsáveis políticos quem atribuem genericamente maior utilidade média à informação de natureza orçamental.

Quadro 3: Utilidade dos documentos de prestação de contas

<i>Indique o grau de utilidade que os seguintes documentos de prestação de contas apresentam para as suas tomadas de decisão</i>	<i>Média n=21</i>	<i>Desv. Pad.</i>	<i>Responsáveis</i>		<i>p-val- ue^a</i>
			<i>Técnicos (n=14)</i>	<i>Políticos (n=7)</i>	
Plano plurianual de investimentos (PPI)	4,43	0,870	4,43	4,43	0,829
Mapa de execução anual do PPI	4,24	1,136	4,07	4,57	0,617
Mapa do controlo orçamental da despesa	4,10	1,044	3,93	4,43	0,426
Relatório de Gestão	3,90	1,136	3,71	4,29	0,348
Mapa de modificações ao PPI	3,81	0,873	3,50	4,43	0,055'
Mapa do controlo orçamental da receita	3,81	1,078	3,71	4,00	0,570
Demonstração dos resultados por natureza	3,57	1,248	3,21	4,29	0,063'
Mapa de empréstimos obtidos	3,48	1,327	3,14	4,14	0,125
Mapa da contratação administrativa	3,43	1,326	3,21	3,86	0,261
Mapa dos subsídios obtidos	3,38	1,161	3,07	4,00	0,094'
Demonstração dos resultados financeiros	3,33	1,111	3,14	3,71	0,386
Mapa de modificações ao orçamento da despesa	3,29	1,231	3,07	3,71	0,353
Balanço	3,29	1,102	3,14	3,57	0,473
Mapa das transferências correntes – receita	3,19	1,209	2,86	3,86	0,080'
Mapa das transferências correntes – despesa	3,19	1,250	2,93	3,71	0,203
Mapa dos subsídios concedidos	3,19	1,209	2,79	4,00	0,031''
Mapa das transferências de capital – despesa	3,14	1,236	2,93	3,57	0,314
Caracterização da entidade	3,14	1,062	3,21	3,00	0,642

Mapa das transferências de capital – receita	3,05	1,203	2,86	3,43	0,375
Demonstração dos resultados extraordinários	3,05	1,161	2,86	3,43	0,410
Demonstração do CMVMC	2,90	1,221	2,93	2,86	0,846
Mapa de mov. ativo imobilizado bruto e amort. e ajust.	2,90	1,091	2,79	3,14	0,463
Mapa dos fluxos de caixa	2,90	1,091	2,79	3,14	0,463
Mapa de modificações ao orçamento da receita	2,86	1,153	2,64	3,29	0,299
Mapa das operações de tesouraria	2,81	1,078	2,5	3,43	0,038**
Mapa das contas de ordem	2,81	1,030	2,64	3,14	0,257
Mapa dos ativos de rendimentos fixo	2,71	0,956	2,50	3,14	0,163
Mapa dos ativos de rendimento variável	2,71	0,956	2,43	3,29	0,051*
Demonstração da variação da produção	2,43	1,399	2,36	2,57	0,816
Mapa dos ajustamentos e das provisões acumuladas	2,29	0,845	2,14	2,57	0,368

a) *p-value* do teste *Mann-Whitney*. Quando **p-value* < 10%, ***p-value* < 5%, ****p-value* < 1%, os grupos diferem.

2.2.3 Necessidades de informação e utilidade dos documentos da prestação de contas

No que se refere à relação entre as necessidades de informação financeira e de gestão e a utilidade dos documentos (demonstrações financeiras e orçamentais) de prestação de contas, os resultados obtidos (coeficiente de *Sperman*) revelaram a existência de uma associação fraca (coeficiente igual a 0,261). Dado termos distinguido dois tipos de necessidades (necessidades de informação financeira e de informação de gestão – informação produzida pelo sistema da Contabilidade de Custos), foi também pretendido verificar se ambas influenciam a utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais da prestação de contas de modo idêntico ou não. Para tal estimou-se o modelo de regressão linear múltipla. Nesta análise foram considerados todos os responsáveis (políticos e técnicos) considerados no presente estudo ($n = 21$). Foram utilizadas as escalas definidas para as questões em todas as variáveis (variável dependente: Utilidade e variáveis independentes: Necessidade de informação financeira – NecInfFin e Necessidades de informação financeira e de gestão – NecInfCC).

Atentos aos resultados do modelo obtido ($Utilidade = 0,824 + 0,796NecInfFin$), e para um nível de significância de 5%, é excluída a variável independente relativa às necessidades de informação de gestão, por se verificar

0,375
0,410
0,846
0,463
0,463
0,299
0,038"
0,257
0,163
0,051'
0,816
0,368

diferem.

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.

Os pressupostos do modelo da regressão utilizada, nomeadamente o da distribuição normal, homogeneidade e independência dos erros, foram também analisados, conforme os procedimentos indicados por Marôco (2010). Todos os pressupostos foram verificado.

Em resumo, os resultados obtidos revelam 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 pelo sistema da Contabilidade de Custos) não exercem qualquer influência na utilidade das demonstrações financeiras e orçamentais. Tal situação pode, possivelmente ser justificada pelo facto do Município de Bragança, à data de aplicação do questionário, ainda não ter implementado o sistema de Contabilidade de Custos, o que pôde fazer com que os utilizadores-responsáveis internos ainda não sentissem necessidade deste tipo de informação, ou pelo facto dessa informação não fazer parte da prestação de contas. Consequentemente, a resposta à terceira questão de investigação é apenas parcialmente confirmada.



CONCLUSÕES

No contexto português, este estudo procura começar a contribuir para o entendimento das necessidades de informação financeira da Administração Local e da utilidade da informação da atual prestação de contas para a satisfação dessas necessidades, particularmente 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. No que concerne às necessidades de informação de gestão produzida pelo sistema da Contabilidade de Custos, os utilizadores-responsáveis manifestaram ter necessidade de informação que permita à autarquia decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem ou serviço ou subcontratá-lo a entidades externas, e, com igual média de necessidade, de informação sobre os custos dos investimentos realizados, por contratação e administração direta.

Existe uma opinião generalizada de que os documentos de prestação de contas (individuais e obrigatórios) 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 em sede de decisão de aprovação de contas). De igual modo, constatou-se que, no Município de Bragança, existe também preferência pela informação elaborada em base de caixa e de compromissos por parte dos utilizadores-responsáveis 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 média ou baixa para a satisfação das necessidades evidenciadas pelos utilizadores-responsáveis internos para as suas tomadas de decisão.

Adicionalmente, os resultados revelaram que são as necessidades de informação financeira que influenciam a utilidade do relato financeiro municipal nas tomadas de decisão internas, sendo que as necessidades de informação de gestão (*outputs* do sistema da Contabilidade de Custos) não têm qualquer influência na utilidade do relato da informação financeira municipal. De certa forma este resultado é compreensível uma vez que algumas necessidades de informação de gestão não são satisfeitas através da informação disponibilizada na prestação de contas, como referido na parte mais teórica deste artigo. Isto é, algumas das necessidades de informação dos utilizadores internos não satisfeitas pelo sistema contabilístico autárquico (POCAL) como, por exemplo, o caso da informação sobre os custos dos investimentos realizados, por contratação externa.

Como realçado inicialmente, esta investigação é um estudo exploratório num único município português, selecionado por conveniência de proximidade geográfica. Se, por um lado, tal facto constitui um aspeto muito limitativo desta investigação, por outro lado, esta experiência-piloto abre portas para que se aperfeiçoe e seja alargada a mais municípios, de modo a obter resultados mais abrangentes e representativos.

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.

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

Barton, A. (2005). Issues in Accrual Accounting and Budgeting by Government. *Agenda*, 12(3): 211-226.

Blöndal, J. (2003). Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1): 43-59.

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.

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

Cohen, S. (2009). Cash versus Accrual Accounting Measures in Greek Municipalities: Proxies or Not for Decision-Making? (October 18, 2009). Disponível em SSRN <http://ssrn.com/abstract=1031089>.

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): 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): 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 nº 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.

Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?. *Financial Accountability & Management*, 14(1): 1-19.

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.

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 (2010). Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative characteristics; and Reporting Entity, Conceptual Framework Exposure Draft 1, IFAC, New York.

Users
IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board (2001).
Presentation of Financial Statements – IPSAS 1. IFAC: New York.

ing and
ouncil
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.

i para
lo do
Lapsley, I.; Mussari, R. & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual
Accounting in the Public Setor: A Self-Evident and Problematic Reform. *European
Accounting Review*, 18(4): 719-723.

ysis of
mental
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.

ves of
Marôco, J. (2010). Análise Estatística com o PASW Statistics. 5.ª Ed. Pero
Pinheiro: ReportNumber.

ita for
o Ger-
coun-
May,
Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences
from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*,
22(1): 47-62.

Pinto, A. & Santos, P. (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa:
Publisher Team.

ralian
ment,
nts in
e new
Tayib. M., Comms, 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.

Vela, J. (1992). *Concepto y Principios de Contabilidad Pública*. Instituto
de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid: Ministerio de Economía y Ha-
cienda.

ing a
:010).
Sector
arac-
IFAC,
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, 377-391.

LEGISLAÇÃO

Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho (Plano de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios).

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais).

Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro, (Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias).