

PROGRAMA DAS SESSÕES DE TRABALHO

SESSÕES DE TRABALHO I - 5ª FEIRA 6 DE FEVEREIRO (ESTG), 9:00 – 10:30

9:00 – 10:30, 5ª feira 6 fevereiro: Sala D.0.1 - MARKETING

Moderador: Alcina Gaspar Ferreira; Eva María Lado González

PRIVATE-LABEL PRONENESS: THE CASE OF YOGURTS (Mendes, P., Brochado A., Marques S.)

LA IMPORTANCIA DE LA ESTRATEGIA CORPORATIVA EN LOS MERCADOS FINANCIEROS: ANÁLISIS DEL GRUPO SANTANDER (González, E., Dopico, D.)

THE IMPORTANT ROLE OF REPUTATION IN THE INSURANCE INDUSTRY (Marcos, A., Coelho, A.)

MASS RETAIL SALES MODELING WITH PRICE AND TRADE INVESTMENT (Pinheiro, J., Soukiazis, E.)

9:00 – 10:30, 5ª feira 6 fevereiro: Sala D.0.2 - CONTABILIDADE

Moderador: Natália Canadas

A UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NA CAMPANHA ELEITORAL AUTÁRQUICA: ESTUDO EXPLORATÓRIO NOS MUNICÍPIOS DE TRÁS OS MONTES E ALTO DOURO (Tomé, M., Nogueira, S., Cordeiro, M., Dias, A.)

MODELOS DE MENSURAÇÃO CONTABILÍSTICOS E A QUALIDADE DO RELATO FINANCEIRO (Silva, J., Jesus, T., Duarte, M., Sarmiento, M.)

FATORES EXPLICATIVOS DA UTILIDADE DO RELATO FINANCEIRO PARA A TOMADA DE DECISÕES: PERCEÇÃO DOS DECISORES INTERNOS LOCAIS (Nogueira, S., Jorge, S.)

CONTABILIDADE

FATORES EXPLICATIVOS DA UTILIDADE DO RELATO FINANCEIRO PARA A TOMADA DE DECISÕES: PERCEÇÃO DOS DECISORES INTERNOS LOCAIS

Sónia Paula da Silva Nogueira
sonia@ipb.pt

Núcleo de Estudos em Administração e Políticas
Públicas, Universidade do Minho
Instituto Politécnico de Bragança
Susana Margarida Faustino Jorge
susjor@fe.uc.pt

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

RESUMO

A literatura da área indica que a utilidade para as tomadas de decisão, do relato financeiro preparado e divulgado pelas entidades públicas, depende de diversos fatores contextuais às entidades. O presente trabalho procura assim identificar os fatores explicativos (internos e externos) da utilidade do relato financeiro para a tomada de decisão dos decisores internos (políticos e técnicos) dos municípios portugueses.

Os resultados evidenciam que a pressão de organizações profissionais e a pressão de um problema nacional (ambos fatores externos) e a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (fator organizacional interno) são os fatores que mais influenciam a utilidade da informação do relato financeiro. Estes resultados são confirmados também na análise qualitativa, que reforça o fator sobrecarga de trabalho.

PALAVRAS-CHAVE: Fatores internos e externos; utilidade do relato financeiro; decisores políticos e técnicos; governo local.

ABSTRACT

Literature on the field highlights that the usefulness for decision-making, of financial reporting prepared and disclosed by public entities, depends on several factors contextual to entities. This paper tries to identify the explanatory factors (internal and external) of the usefulness of financial reporting for decision-making by internal decision-makers (political and technical) of the Portuguese municipalities.

The results show that the pressure of professional organisations and the pressure of a national problem (both external factors) as well as the lack of knowledge and proper training on the accounting information system (internal organisational factor) are the factors that most influence the usefulness of financial reporting. These results are also confirmed in the qualitative analysis, which reinforces the factor relating to work overload.

KEYWORDS: External and internal factors, Usefulness of financial reporting, Political and technical decision-makers, Local Government.

1. INTRODUÇÃO

O processo de tomada de decisão tende a ser semelhante em todas as organizações, mesmo que as decisões digam respeito a assuntos particulares das organizações dos diferentes Setores Público ou privado (Tarter & Hoy, 1998). A eficácia dos modelos de decisão depende das circunstâncias que moldam a organização (Tarter & Hoy, 1998).

As reformas introduzidas nas estruturas de gestão e na contabilidade das entidades do Setor Público, perante as novas exigências da *New Public Management*, reforçaram o papel da *accountability* como meio para melhorar os índices de economia, eficiência e eficácia da Administração Pública. A *accountability* deixou de ser concebida como mero cumprimento de normas e procedimentos, mas como necessidade de prestar contas sobre a afetação e utilização dos recursos públicos nos resultados alcançados (Ter Bogt & Van Helden, 2000; Mir & Rahaman, 2007; Neilson & Gregor, 2007; Ter Bogt, 2008; Hookana, 2008).

Os dirigentes das entidades do Setor Público, designadamente da Administração Local, passam a necessitar de informação útil para poderem tomar decisões mais adequadas, acentuando a importância do estudo do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades.

As mudanças organizacionais (de gestão e na contabilidade) podem ser potencialmente afetadas por um conjunto de fatores externos e internos que devem ser tidos em conta no processo de tomada de decisão, nomeadamente no que diz respeito à preparação e divulgação de informação útil para as decisões (Haldma & Lääts, 2003). Neste âmbito, em complemento ao paradigma da utilidade da informação, as teoria da contingência e institucional podem ser utilizadas para explorar os fatores explicativos (internos e externos) da utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões, no contexto dos Governos locais.

A literatura da área indica que a utilidade da informação divulgada no relato financeiro para a tomada de decisões depende de diversos fatores contextuais às entidades. Também vários autores (e.g., Mack, 2004; Mack & Ryan, 2006; Cohen *et al.*, 2007; Grossi & Reichard, 2009) concluíram que o grau de utilização da informação financeira para a tomada de decisões varia em função da sua utilidade para esse fim. No estudo realizado por Grossi e Reichard (2009) constata-se que o uso da informação financeira está também dependente de diversos fatores organizacionais, como por exemplo a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação de contabilidade.

O objetivo geral deste trabalho é identificar os fatores explicativos (externos e internos) da utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões internas através de uma análise empírica nos 308 municípios portugueses. Para a concretização do objetivo foi adotada, primeiramente, uma metodologia quantitativa (através da aplicação do inquérito por questionário) e, complementarmente, uma metodologia qualitativa através do método do estudo de casos explicativo e exploratório (recurso ao inquérito por entrevistas). A opção por estudo de casos desta natureza justifica-se pelo facto de se pretender explorar e compreender os fatores internos contextuais aos municípios que são determinantes na utilidade da informação financeira para a tomada de decisões internas dos decisores internos.

O presente estudo procura contribuir para o debate relevante sobre os fatores explicativos da utilidade da informação divulgada no relato financeiro preparado pelos Governos locais. Julgamos ser, a nosso conhecimento, a primeira investigação levada a cabo para o efeito, no contexto dos municípios portugueses.

Na execução da metodologia e na prossecução dos objetivos propostos, a presente investigação estrutura-se em três seções principais, após a introdução. Na secção 2 faz-se o enquadramento teórico, onde é feita referência à literatura sobre o tópico em estudo. Posteriormente, na secção 3, define-se os objetivos e as hipóteses de investigação. Na secção 4 apresenta-se o estudo empírico, no qual se descreve a metodologia e o método de investigação, a técnica de recolha e análise dos dados e, por fim, a apresentação e discussão dos resultados. Este trabalho termina com as principais conclusões e implicações futuras na secção 5.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 NEW PUBLIC MANAGEMENT E REFORMAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

O atual contexto organizacional do Setor Público, assente na promoção da transparência e prestação de responsabilidades, bem como na melhoria dos índices de economia, eficiência e eficácia da atividade governamental (Hood, 1991; Osborne & Gaebler, 1992; Olson & Peters, 1996; Olson *et al.*, 1998; Broadbent & Laughlin, 1998; Guthrie *et al.*, 1999; Lapsley & Pallot, 2000; Lapsley, 2001, 2009) conduziu a novos desenvolvimentos também na investigação em Contabilidade Pública.

Durante as últimas três décadas, foram levadas a cabo reformas de grande alcance no Setor Público de vários países, inspiradas nos conceitos da *New Public Management* (NPM). Segundo Pollit e Bouckaert (2000), estas reformas resultam de um conjunto de fatores económicos, sociais, políticos e tecnológicos, entre os quais cabe destacar os problemas de défice orçamental, agravados recentemente com a instalação da crise financeira na maioria dos países da União Europeia.

A necessidade crescente, sentida pelos Governos, sobretudo nas democracias modernas e economias de mercado em melhorar o processo de responsabilidades, interno e externo, perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Bovens, 2005; Lee, 2008; Rkein, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008), levou ao desenvolvimento de um novo sistema de informação financeira, no Setor Público, capaz de proporcionar informação mais adequada para a tomada de decisões. A este propósito, Olson *et al.* (2001) consideram que instituir uma maior qualidade no processo de tomada de decisão a nível financeiro, no Setor Público, constitui o requisito principal da NPM. Por sua vez, Bergmann (2012) considera que, numa fase inicial, o ponto-chave das reformas introduzidas nos Governos tinha como foco principal a tomada de decisões de natureza económico-financeira e orçamental e o controlo dos ativos.

A modernização da gestão pública levou a uma reestruturação na forma como as entidades públicas estavam organizadas e no modo como eram geridas (Guthrie, 1998; Lapsley, 1999; Rkein, 2008).

Em consequência das reformas implementadas, no âmbito da NPM, introduziram-se modificações ao nível da administração financeira do Estado com a introdução do *New Public Financial Management* (NPFM). O novo modelo de gestão financeira assenta na obtenção de informação sobre os níveis de eficiência e eficácia bem como sobre os *outputs* e *outcomes* produzidos pelos serviços públicos (*achievements*). Este processo de reforma da gestão e da Contabilidade Pública é uma consequência da evolução do processo de *accountability*, ou seja, o sistema de informação financeira teria de evoluir no sentido de satisfazer as novas necessidades de informação da comunidade em geral. O sistema de contabilidade baseado no regime de caixa tornou-se insuficiente para atender à mudança das novas necessidades de informação da gestão, designadamente por não permitir uma imagem correta da situação financeira e económica das organizações públicas, nem divulgar informação adequada e útil para facilitar o processo de controlo, planeamento e avaliação de desempenho (Cohen, 2009; Lapsley, 1999). Assim, a passagem de um sistema de informação centrado nos *inputs* para um modelo focado nos *outputs* e *outcomes* resultou da necessidade de promover o processo de *accountability* (financeira e de gestão), o *value for money* e, em consequência, melhorar o desempenho organizacional através da criação de uma estrutura de indicadores que permita medir e avaliar esse desempenho (Pallot, 1992; Olson *et al.*, 1998; Lapsley, 1999, 2009; Hyndman & Connolly, 2011). Olson *et al.* (1998) argumentam que, deste modo, a NPM enfatiza a importância da dimensão da contabilidade, o que leva os autores a considerarem que a mudança no sistema de Contabilidade Pública representa um dos elementos “chave das reformas financeiras”.

A literatura internacional mostra que a introdução do regime do acréscimo nos sistemas de informação contabilística tem sido também uma das linhas mais importantes da recente reforma da Contabilidade do Setor Público (Brorström, 1998; Guthrie, 1998; Chan, 2003; Van der Hoek, 2005; Rkein, 2008; Montesinos & Brusca, 2009; Hyndman & Connolly, 2011). O estudo da utilidade da informação preparada na base de acréscimo é controverso e debatido em vários estudos internacionais, designadamente no que respeita à sua utilidade para as tomadas de decisão. Christensen (2007:59) reconhece que embora “*saibamos que o processo de introdução da contabilidade de acréscimo, no Setor Público, foi dispendioso e confuso, desconhecemos o seu impacto sobre as decisões dos gestores*”. Por sua vez, Bergmann (2012:20) assinala que a contabilidade em base de acréscimo é um “(...) *fator vital para a boa gestão financeira do Governo*” na medida em que a informação preparada segundo este tipo de contabilidade revela-se muito útil para as tomadas de decisão na Suíça. Também, para Hyndman e Connolly (2011), a informação preparada segundo a contabilidade em base de acréscimo permite tomar decisões mais bem fundamentadas sobre o equilíbrio entre

as despesas correntes e de capital, ao conhecer o custo de oportunidade e de capital e o consumo ao longo do tempo.

2.2 TEORIAS EXPLICATIVAS DAS REFORMAS EM CONTABILIDADE PÚBLICA

Nos últimos anos tem-se assistido a uma proliferação de estudos empíricos baseados nas teorias das ciências sociais, nomeadamente na teoria organizacional, com o objetivo de explicar a mudança organizacional e as reformas adotadas no Setor Público, incluindo a reforma de gestão financeira e contabilidade (Scapens, 1990, 1994; Burns & Scapens, 2000; Brignall & Modell, 2000; Lapsley & Pallot, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Ter Bogt, 2008; Caccia & Steccolini, 2006). À luz destas teorias os autores procuram explicar a mudança organizacional, e as reformas da gestão e contabilidade públicas, designadamente dos sistemas contabilísticos. Em concreto, os autores procuram compreender as razões para a lacuna existente entre a regulamentação e as práticas contabilísticas adotadas pelas organizações, ou seja, pretendem compreender se as reformas no âmbito da NPFM foram introduzidas no sentido de colmatar as limitações reais dos sistemas de informação contabilística ou, unicamente para cumprimento dos requisitos da legislação.

A literatura tradicional sugere que os motivos de natureza económica (para melhorar a eficiência e a eficácia) têm sido as principais motivações para a mudança organizacional. Porém, à luz da teoria organizacional, são os fatores institucionais (externos) – competitividade, Governo, grupos profissionais, tecnologia e clientes – e culturais (internos) – necessidade de eficiência, profissionalismo, mudança na dinâmica da autonomia, dimensão e complexidade da organização e procura de estratégias organizacionais – que assumem um papel de destaque na explicação da mudança organizacional, incluindo a dos sistemas contabilísticos (Scapens, 1994; Burns & Scapens, 2000; Deegan, 2002). Deegan (2002) considera que as pressões internas e externas referidas conduzem à mudança organizacional quando interrelacionadas e interligadas.

O processo de tomada de decisão tende a ser semelhante em todas as organizações, mesmo que as decisões digam respeito a assuntos particulares das organizações dos diferentes Setores Público ou privado (Tarter & Hoy, 1998). A eficácia dos modelos de decisão depende das circunstâncias que moldam a organização (Tarter & Hoy, 1998). As mudanças organizacionais das entidades públicas, face às novas exigências da NPM, desencadearam novas necessidades de informação para as tomadas de decisão. Adicionalmente, os decisores passam a necessitar de informação útil e oportuna para poderem tomar as decisões mais adequadas, acentuando, por isso, a importância do estudo do paradigma dos utilizadores da informação e suas necessidades. Todavia, as mudanças organizacionais podem ser potencialmente afetadas por um conjunto de fatores externos e internos que devem ser considerados no processo de tomada de decisão (Haldma & Lääts, 2003). Neste âmbito, as teorias da contingência e institucional podem ser utilizadas para explicar as reformas da Contabilidade Pública, nomeadamente para explorar os fatores que afetam o processo de tomada de decisão no contexto das entidades públicas, designadamente dos Governos Locais.

2.2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A teoria da contingência é uma perspetiva teórica do comportamento organizacional que enfatiza o modo pelo qual as contingências ou constrangimentos, como o dimensão, a incerteza do ambiente, a tecnologia e as pressões ambientais, afetam o desenvolvimento e funcionamento das organizações (Thomas, 1991; Chenhall, 2003). As contingências ou os constrangimentos influenciam a estrutura das organizações nos níveis de formação, especialização, diferenciação e burocratização (Covaleski *et al.*, 1996). Isto é, a teoria da contingência procura identificar as relações entre as características internas e externas duma organização e a sua capacidade de gestão (Ryan *et al.*, 2002).

A teoria da contingência *“baseia-se na premissa da inexistência de um sistema de controlo e de contabilidade aplicável a todas as organizações em quaisquer circunstâncias, na medida em que as mudanças ocorrem nos referidos sistemas em função do impacto de determinados tipos de acontecimentos”* (Otley, 1980:413). Ou seja, não há uma definição universal de um modelo de sistema de controlo e de contabilidade de gestão adequado e aplicável a todas as organizações e circunstâncias (Anessi-Pessina *et al.*, 2008). A ideia básica da teoria da contingência é que não há um modelo ideal para planear, organizar ou controlar. As organizações terão que adotar novas práticas contabilísticas à procura de um melhor ajuste entre os seus sistemas administrativos e os fatores contingentes (Anessi-Pessina *et al.*, 2008; Woods, 2009). O desenho de um novo sistema dependerá da capacidade da organização para reconhecer e se adaptar às mudanças em função dos fatores externos e internos.

Apesar da teoria da contingência ter sido desenvolvida no setor privado, e fortemente utilizada no âmbito da contabilidade de gestão, tem-se verificado o aparecimento de alguns estudos sobre a importância da perspectiva da contingência na explicação das reformas da gestão e contabilidade públicas, investigando, particularmente, a introdução de novos sistemas de medida e de gestão do desempenho nas organizações públicas (Lüder, 1992, 2002; Pollitt & Bouckaert, 2004; Anessi-Pessina *et al.*, 2008; Woods, 2009).

2.2.2 TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria institucional é uma das várias abordagens institucionais propostas e desenvolvidas na literatura no âmbito da teoria organizacional. Considera que as expectativas e os valores, tanto dentro como fora das organizações, bem como as regras da sociedade, também podem desempenhar um papel na decisão de introduzir mudanças contabilísticas. A teoria institucional defende que as organizações ganham legitimidade se se adaptarem às expectativas externas, ou seja, existe pressão para a introdução de determinadas práticas de contabilidade sem ter em conta se isso será benéfico, ou não, para as organizações (Geiger & Ittner, 1996). Esta abordagem institucional difere das outras teorias, de carácter racionalista, por compreender que os fenómenos económicos, sociais, políticos e culturais compõem o ambiente institucional, moldam o significado de conceitos como indivíduo, ação social, Estado e sociedade (DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Ryan *et al.*, 2002; Modell, 2004; Carpenter & Feroz, 2001, 2007). A abordagem institucional, para além de considerar um ambiente técnico regido pelas lógicas da eficiência e da eficácia, contempla também a dimensão institucional. DiMaggio & Powell (1991:8) assinalam que a teoria institucional é vista segundo as novas abordagens institucionalistas da teoria organizacional como “*uma rejeição do modelo racional, um interesse nas instituições como variáveis independentes e uma viragem em direção às explicações culturais e cognitivas*”.

No âmbito do Setor Público, nos últimos anos, a teoria institucional (nomeadamente, a corrente da *New Institutional Sociology*) também tem sido frequentemente utilizada por diversos investigadores que procuram compreender a mudança organizacional do Setor (Lapsley & Pallot, 2000; Brignall & Modell, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Ter Bogt, 2008; Grossi & Reichard, 2009). Por exemplo, Guthrie (1998) e Lee (2008), ambos no contexto australiano, recorreram à abordagem institucional para explicarem o modo como as entidades públicas comunicam com os diferentes *stakeholders*.

A teoria institucional é utilizada para explicar o modo como as organizações respondem às pressões dos seus ambientes institucionais (Carpenter & Feroz, 2001; Carpenter *et al.*, 2007; Chapman, 2009). Procura identificar um conjunto de fatores externos que podem pressionar ou induzir o processo de mudança interna a fim de obter a legitimidade externa (DiMaggio & Powell, 1991; Meyer & Rowan, 1991; Lapsley & Pallot, 2000). A tendência das organizações para a uniformidade em relação ao ambiente institucional é denominada de “isomorfismo”. O conceito de isomorfismo explica o processo no qual as organizações se ajustam às normas aceitáveis da população, com o objetivo de autodefesa mediante os problemas para os quais ainda não têm soluções próprias e desenvolvendo condutas semelhantes a outras. O isomorfismo é a causa principal das organizações assumirem determinadas formas semelhantes entre elas (DiMaggio & Powell, 1991) e fundamental para promover a sobrevivência e sucesso organizacionais (Major & Ribeiro, 2009).

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

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

3. OBJETIVOS E HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

A literatura em Contabilidade do Setor Público e os enquadramentos teóricos, nomeadamente as teorias da contingência e institucional, mostram que a utilidade do relato financeiro para o processo de tomada de decisão dos utilizadores/decisores internos depende de fatores externos e internos aos municípios (Pallot, 1997; Guthrie, 1998; Mack & Ryan, 2006; Paulsson, 2006; Cohen *et al.*, 2007; Askim, 2008; Yamamoto 2008; Lee, 2008; Cohen, 2009; Taylor, 2009; Grossi & Reichard, 2009).

De um modo geral, tais estudos referem como fatores influenciadores as pressões institucionais e legais, a falta de compreensão da nova informação preparada na base de acréscimo, a falta de recursos humanos, a resistência à mudança, entre outros. Alguns fatores estão diretamente relacionados com as características e atitudes individuais dos decisores, outros são o resultado de certos padrões institucionais das respetivas organizações, e outros dizem respeito a circunstâncias externas aos municípios.

Da revisão de literatura efetuada, verificou-se que os fatores associados às características individuais dos decisores parecem ser relevantes na determinação do grau de utilidade que atribuem à informação financeira (Paulsson, 2006; Askim, 2008; Yamamoto 2008). Foram identificados particularmente os seguintes fatores inerentes às características individuais dos utilizadores: habilitações, conhecimento e experiência com conceitos e ferramentas de gestão financeira (familiaridade).

Tendo em conta a literatura revista, e as conclusões dos estudos referidos, assumiu-se que os fatores externos afetam positivamente a utilização da informação financeira e os fatores internos de modo negativo.

Seguindo-se a abordagem das teorias da contingência e institucional, pretende-se identificar até que ponto os fatores percebidos pelos respondentes influenciam a utilidade atribuída à informação divulgada no relato financeiro dos municípios para a tomada de decisões internas, tendo em conta que também podem condicionar as suas necessidades de informação. Face ao objetivo proposto, é pretendido dar resposta à questão – *Quais os fatores externos e internos que influenciam a utilidade do relato financeiro municipal para a tomada de decisões dos decisores internos (políticos e técnicos)?* Para tal, definiram-se as seguintes hipóteses de investigação:

H₁: Existem vários fatores externos aos municípios que influenciam a utilidade do relato financeiro municipal para a tomada de decisões internas dos decisores municipais.

H₂: Existem vários fatores organizacionais internos aos municípios que influenciam a utilidade do relato financeiro municipal para a tomada de decisões internas dos decisores municipais.

4. ESTUDO EMPÍRICO

4.1 METODOLOGIA E MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO

Para o presente estudo foi adotada uma metodologia de investigação mista. Numa primeira fase, adotou-se uma metodologia de investigação quantitativa e o método do questionário; e, numa segunda fase, complementar, uma metodologia de investigação qualitativa e o método do estudo de caso explicativo e exploratório. A opção por estudo de casos desta natureza justifica-se pelo facto de se pretender explorar e compreender os fatores (externos e internos) contextuais aos municípios que são determinantes na utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões internas dos decisores internos.

A opção pela metodologia de investigação qualitativa e o método do estudo de caso explicativo e exploratório, complementar à metodologia de investigação com abordagem quantitativa, justifica-se pelo facto da abordagem qualitativa contribuir para uma melhor compreensão do contexto social em que se insere o fenómeno em estudo e também completar aspetos que não são possíveis de obter através da aplicação do inquérito por questionário.

4.2 RECOLHA E ANÁLISE DOS DADOS

Na metodologia quantitativa optou-se pela aplicação de um inquérito por questionário à totalidade dos municípios portugueses (308), dirigido aos decisores internos (políticos – membro do órgão executivo

responsável pelo pelouro da área financeira e técnicos¹ – responsável técnico máximo pela área financeira do município²). O questionário foi aplicado entre abril e julho de 2011. O questionário³ foi, essencialmente, elaborado tendo por base determinadas evidências obtidas da revisão da literatura. Deste modo, foram colocadas questões (numa escala ordinal de 1 a 5, em que 1 é *Nada útil* e 5 é *Muito útil*), para aferir a utilidade das demonstrações orçamentais e financeiras obrigatórias divulgadas no relato financeiro, no âmbito do POCAL e de outra informação de carácter económico-financeiro. Especificamente, indagaram-se os inquiridos sobre o grau de utilidade da informação produzida e divulgada no relato financeiro municipais para a tomada de decisões internas. De modo conhecer qual o grau de influência de fatores, externos e internos aos municípios, na utilidade atribuída ao relato financeiro para a tomada de decisões internas dos decisores (políticos e técnicos) municipais foram colocadas duas questões com a apresentação de um conjunto variado de fatores (numa escala ordinal de 1 a 5, em que 1 é *Não Influencia* e 5 é *Influencia Muito*).

Os inquiridos foram selecionados atendendo ao seu papel preponderante como decisores internos municipais e, subsequentemente, utilizadores principais do relato financeiro municipal. A opção dos utilizadores internos como objeto a investigar empiricamente, deve-se ao facto deste grupo ter assumido um papel preponderante no uso da informação financeira produzida pela Contabilidade Autárquica, com a introdução dos princípios da nova gestão pública. A taxa de resposta foi de aproximadamente 49,03%, sendo a amostra final composta por 302 resposta válidas (94 respostas, correspondentes aos decisores políticos e 208, aos decisores técnicos).

Na metodologia qualitativa recorreu-se ao inquérito por entrevistas semiestruturadas tendo sido elaborado de um guião contendo as principais questões, tal como sugerido por Yin (2009). Tal como no questionário, o guião abarca um conjunto diverso de questões. Contudo, considerando o propósito deste trabalho apenas vamos analisar as respostas à questão *Na sua opinião, quais são os fatores organizacionais internos influenciadores da maior/menor utilidade/uso da informação financeira divulgada no relato financeiro do município para as suas tomadas de decisão? Porquê?*

Assim, dado o propósito fundamental da análise qualitativa – complementar os dados primários obtidos na metodologia de investigação quantitativa – para a sua realização considerou-se uma amostra teórica ou propositada (Strauss & Corbin, 1990), segundo critérios pré-estabelecidos. Este tipo de amostragem permite selecionar, de acordo com os objetivos do estudo, subgrupos de análise dentro da população, de forma a encontrar os informadores pretendidos (Patton, 2002). Assim, a seleção dos casos teve, desde logo, em conta o facto de cronologicamente se tratar de um processo de recolha de dados que foi antecedido pela aplicação de um inquérito por questionário aos políticos municipais. Os casos estudados foram, para além de se ter tido em conta outros resultados resultantes da aplicação do questionário, selecionados segundo a dimensão⁴ e a localização geográfica (conforme NUTS II⁵) do município.

Conforme salientado, a amostra é teórica ou propositada e tem um objetivo em mente, procurando incluir os casos que fornecem maior informação (Patton, 2002), e guiada pelo princípio da saturação, isto é, termina quando a informação de casos adicionais nada acrescenta à base inicial (Eisenhardt, 1989). Eisenhardt (1989) conclui que o espectro generalizadamente aceite vai desde um mínimo de 2 a 4 casos até um máximo de 10 a 12 casos. Também, segundo Stake (1995), tal número seria suficiente, já que um número inferior ao mínimo dificultaria a geração de teoria e um número superior ao máximo tornaria a análise demasiado complexa (Eisenhardt, 1989). Num estudo de caso a seleção da amostra adquire realmente um sentido muito particular (Creswell, 2009). Embora a sua escolha seja bastante importante, Stake (1995) adverte que a investigação, num estudo de caso, não é baseada em amostragem. Tendo presente estes princípios, foram selecionados cinco municípios que constituem os estudos de caso: dois têm a sua localização na região Norte e três na

¹ No âmbito do artigo 70.º da Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro, o Presidente da câmara ou os Vereadores podem 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 da área financeira fazem parte do processo de tomada de decisão dos municípios, quer seja pelas decisões tomadas quer pelas opiniões ou pareceres que emitem, designadamente para os dirigentes autárquicos.

² Departamento Financeiro ou Divisão Financeira ou Secção de Contabilidade, consoante o modelo de estrutura orgânica do município.

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

⁴ Para a análise por dimensão seguiu-se a metodologia definida por Carvalho *et al.* (2008) que categoriza os municípios portugueses em função do número de habitantes. Assim: (1) municípios de pequena dimensão: população menor ou igual a 20 000 habitantes; (2) municípios de média dimensão: população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes; e, (3) municípios de grande dimensão: população superior a 100 000 habitantes.

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

região Centro de Portugal. Quanto à dimensão por número de habitantes foram selecionados um município grande, dois médios e dois pequenos.

O contacto com municípios pertencentes a diferentes regiões e de dimensões diversas revelou-se enriquecedor para a comparação dos vários contextos inerentes aos municípios estudados. Por exemplo, no que respeita ao processo de tomada de decisão e/ou à atuação no âmbito da prestação de serviços aos cidadãos.

Eisenhardt (1989), Quivy e Campenhout (2003) e Creswell (2009) afirmam que, na base da seleção dos entrevistados deverá estar a sua posição, o facto de estarem envolvidos diretamente na ação ou responsabilidades, além de terem um bom conhecimento do problema, podendo explicar as suas execuções e justificá-las. Considerando que a investigação qualitativa realizada pretendia complementar a investigação de carácter quantitativo, entendeu-se que os entrevistados deveriam ser os mesmos que responderam ao inquérito por questionário – decisores políticos e técnicos.

Assim, nos casos em apreço, foram realizadas (em 2012) dez entrevistas.

As entrevistas foram presenciais e decorreram nas instalações dos próprios municípios tendo uma duração média de 1 hora por cada entrevistado, embora algumas vezes esse tempo tenha sido prolongado, aproveitando o interesse do entrevistado e na tentativa de maior aprofundamento da informação. Conforme recomendado por diversos autores (Ryan *et al.*, 2002; Scapens, 2004; Yin, 2009) as entrevistas foram gravadas tendo, posteriormente, sido transcritas.

Nos estudos de caso, por questões de anonimato e confidencialidade, foram alterados todos os nomes assim como foram suprimidos ou modificados todos os elementos que poderiam permitir a identificação das pessoas inquiridas e respetivos municípios. Por razões de operacionalidade, os municípios foram designados de A a E (Quadro 1).

Quadro 1 – Entrevistas realizadas

Município	Dimensão	Número de habitantes ⁶	NUTS II	Entrevistados
A	Grande	158 124	Norte	Vice-Presidente
				Diretor do Departamento Financeiro
B	Pequeno	15 805	Centro	Presidente
				Diretor do Departamento de Administração Geral
C	Médio	56 109	Centro	Presidente
				Diretor do Departamento de Administração Geral
D	Pequeno	3 518	Centro	Presidente
				Coordenador Técnico – Subunidade Controlo de Gestão
E	Médio	23 850	Norte	Vereador
				Diretor de Departamento de Administração, Finanças e Modernização

No que respeita à técnica de análise dos dados das entrevistas realizadas nos estudos de caso, optou-se pela **análise de conteúdo** por ser um instrumento que concilia um conjunto de técnicas metodológicas diversas.

Porém, não se pode limitar o trabalho à análise de entrevistas individuais; é também necessário efetuar uma síntese de modo a obter um discurso único e assim induzir as respostas ao pretendido nesta parte do estudo. Neste sentido, a metodologia seguida para analisar, de um modo geral, os estudos de caso baseou-se simultaneamente numa análise vertical (síntese das principais questões de investigação de cada caso de estudo) e numa análise horizontal (análise comparativa de todos os casos analisados, destacando as principais diferenças e semelhanças encontradas). No presente trabalho optamos apenas por apresentar os resultados da análise horizontal.

⁶ Informação obtida no INE (www.ine.pt), Censos 2011.

4.3 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.3.1 BREVE CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES DA AMOSTRA FINAL

Em termos de localização geográfica por região dos respondentes por município constatou-se que a amostra é composta maioritariamente por respondentes pertencentes a municípios da região Norte, correspondendo a aproximadamente 34,11%. Os respondentes dos municípios da região Centro representam 28,48% e os do Alentejo 16,56%. A região menos representativa da amostra é a Região Autónoma da Madeira, com apenas 2,98% das respostas válidas.

No que respeita à caracterização dos grupos de respondentes por município por regiões, os resultados obtidos mostram que a amostra mais representativa diz respeito ao grupo de decisores técnicos e localiza-se na região Norte (35,10%), ao passo que o grupo menos representativo é o grupo de decisores políticos na Região Autónoma da Madeira, com 2,13% das observações recolhidas. Adicionalmente observa-se que, nas regiões Norte e Centro, predominaram os respondentes decisores técnicos, com alguma diferença face aos decisores políticos, situação que não se verificou nas restantes regiões. A maior diferença verifica-se na Região Autónoma dos Açores, sendo que os respondentes decisores políticos foram 9,57% e os respondentes decisores técnicos 4,81%.

Atendendo à dimensão dos municípios, a análise dos dados permite ainda concluir que este estudo teve maior colaboração por parte dos respondentes pertencentes aos municípios de pequena dimensão (54,30%), diminuindo a percentagem de participação conforme aumenta a dimensão dos municípios. Assim, os respondentes pertencentes aos municípios de média e grande dimensão constituem 45,70% das respostas obtidas. Dada a configuração dos municípios em Portugal, segundo a dimensão, em termos de população ou universo, são os respondentes pertencentes a municípios de pequena dimensão que representam mais de metade da população a inquirir. Em menor número na amostra estão representados os municípios de grande dimensão, correspondendo a 8,28%

No que respeita ao perfil dos inquiridos da amostra final, constatou-se que a maioria (56,96%) dos inquiridos desempenha o seu atual função há entre 1 e 9 anos, sendo que 30,77% dos decisores técnicos exerce a sua atual função há entre 5 anos e 9 anos e 44,68% dos decisores políticos há mais de 1 ano e menos de 5 anos. As diferenças entre as percentagens, relativas aos grupos de decisores, parecem ser justificáveis pelo número de anos correspondente ao período eleitoral dos decisores políticos (quatro anos). Estes factos permitem considerar que os respondentes parecem possuir experiência bastante satisfatória na função assumida, o que se revela de extrema importância para este estudo, dada a familiaridade com o tema investigado, sugerindo por isto, uma boa qualidade da fonte de dados.

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

O nível de formação académica do inquirido predominante é o ensino superior (90,06%). Apenas 9,94% dos respondentes possui habilitações ao nível do Ensino Secundário. Recorde-se que o questionário era dirigido aos decisores internos (políticos e técnicos), responsáveis pela área financeira do município, o que poderá, de alguma forma, justificar estes resultados.

Quanto à faixa etária, indicador de maturidade, constatou-se que a maioria dos inquiridos tem entre 36 e 55 anos. 46,15% dos decisores técnicos possui entre 36 e 45 anos e 41,89% dos decisores políticos entre 46 e 55 anos, notando-se que os que desempenham cargos políticos são ligeiramente mais velhos. 8,30% dos respondentes tem menos de 25 anos.

4.3.2 ANÁLISE QUANTITATIVA

Análise descritiva

Numa primeira análise descritiva aos dados obtidos por meio de questionário, constatou-se que a pressão de um problema nacional (por exemplo, o caso das restrições orçamentais), a pressão de entidades de controlo (Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças, entre outros) constituem os principais fatores exógenos aos municípios potencialmente influenciadores da utilidade da informação divulgada no relato financeiro para as tomadas de decisão internas (média de 4,05 e 3,88, respetivamente). O controlo dos cidadãos e a comunicação social e opinião pública são os fatores externos que potencialmente menos influenciam (média inferior ao valor intermédio da escala).

O grupo de decisores técnicos considera que a pressão política potencialmente influencia mais a utilização da informação financeira para as tomadas de decisão, comparativamente ao grupo de decisores políticos ($p < 0,05$). As diferenças são também estatisticamente significativas entre os grupos de decisores, para um $p < 0,1$, no caso da potencial influência exercida pela comunicação social e opinião pública. Saliente-se que também nesta situação, a média superior de potencial influência, do fator sobre a utilidade do relato financeiro, é atribuída pelo grupo de decisores técnicos (2,85).

É curioso que os decisores políticos apesar de estarem mais ligados aos problemas nacionais e cidadãos, pelo compromisso político assumido, embora atribuam uma maior potencial influência a esses fatores na utilidade do relato financeiro quando comparados com os decisores técnicos, as diferenças não se revelam estatisticamente significativas nos referidos fatores.

Quadro 2 – Estatísticas descritivas dos fatores externos

Indique o grau de influência dos seguintes fatores externos na utilidade do relato financeiro nas suas tomadas de decisão internas:	Variável	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Decisores		p value ^{b,c}
							Políticos	Técnicos	
							Média (n=94)	Média (n=207)	
Pressão de um problema nacional (por ex. restrições orçamentais)	<i>PProbNac</i>	4,05	0,984	1/5	7,6	78,1	4,11	4,02	0,477
Pressão de entidades de controlo (Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças, entre outros)	<i>PEntCont</i>	3,88	1,109	1/5	11,9	68,5	3,81	3,91	0,469
Pressão política (local ou central)	<i>PPolítica</i>	3,28	1,214	1/5	25,2	45,4	3,07	3,38	0,043*
Pressão de organizações profissionais (CNCAP, Auditores externos, entre outros)	<i>POrgProf</i>	3,09	1,030	1/5	27,5	34,4	2,96	3,15	0,155
Controlo dos cidadãos	<i>ControloCid</i>	2,92	1,047	1/5	33,1	30,1	2,97	2,90	0,597
Comunicação social e opinião pública	<i>CSOP</i>	2,78	1,044	1/5	40,7	25,2	2,62	2,85	0,071***

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

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

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

No que respeita ao grau de influência dos fatores internos (Quadro 3) aos municípios na utilidade do relato financeiro municipal para as tomadas de decisão internas, os respondentes consideram a sobrecarga de trabalho (média de 3,39) e a falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional (média de 3,31) os fatores que mais potencialmente influenciam essa utilidade. Refira-se que o grau de influência dos fatores assinalados está bastante próximo do valor intermédio da escala. Contrariamente, a resistência à mudança (média de 2,98) e a falta de experiência profissional no cargo ou função desempenhados (média de 2,86) são os fatores considerados com menor potencial influência (média atribuída abaixo, ainda que próxima, do valor intermédio da escala).

Note-se que, no conjunto dos fatores internos aos municípios, as respostas dos respondentes encontram-se muito próximas do valor intermédio da escala, sendo mais dispersas para o caso dos fatores externos. Na maioria dos fatores externos e internos aos municípios, a média do grau de influência na utilidade da informação financeira divulgada no relato financeiro, para as tomadas de decisão internas, é também superior no grupo de decisores técnicos.

Relativamente aos fatores organizacionais internos aos municípios, a sobrecarga de trabalho constitui o fator interno com diferenças estatisticamente significativas (*p-value* < 0,1) no que respeita à influência sobre a utilidade financeira divulgada no relato financeiro para as tomadas de decisão internas.

Embora não estatisticamente significativo, os decisores políticos face aos decisores técnicos, consideram mais potencialmente influente a resistência à mudança (média de 3,03) na utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão internas. Este resultado parece indicar que os decisores políticos não são tão recetivos a mudanças no sistema de informação contabilístico quanto os decisores técnicos. Parece-nos que esta situação pode ser justificada pelo facto dos decisores políticos não terem a necessidade imediata de se adaptarem a novas mudanças, na medida em que têm sempre a seu lado uma equipa técnica que os apoia em termos de preparação e disponibilização de informação financeira divulgada no relato financeiro.

Quadro 3 – Estatísticas descritivas dos fatores internos

Indique o grau de influência dos seguintes fatores internos na utilidade do relato financeiro nas suas tomadas de decisão internas:	Variável	Média (n=302)	Desv. Pad.	Mín./ Máx.	%1/2 ^a	%4/5 ^a	Decisores		p value ^{b,c}
							Políticos	Técnicos	
							Média (n=94)	Média (n=208)	
Sobrecarga de trabalho	<i>Sobrecarga</i>	3,39	1,135	1/5	20,90	47,00	3,20	3,47	0,056 ^{***}
Falta de articulação do sistema de informação contabilística com os objetivos e a missão organizacional	<i>FArt</i>	3,31	1,098	1/5	22,50	46,00	3,28	3,33	0,687
Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)	<i>FConFor</i>	3,18	1,204	1/5	29,10	42,10	3,05	3,24	0,223
Inexistência de meios informáticos suficientes para poder utilizar a informação de forma oportuna	<i>InexMeios</i>	3,05	1,274	1/5	36,40	39,10	3,03	3,06	0,871
Complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios	<i>ComplInfFin</i>	3,02	1,160	1/5	30,80	35,80	2,91	3,06	0,307
Resistência à mudança	<i>Resistência</i>	2,98	1,304	1/5	38,70	38,40	3,03	2,96	0,643
Falta de experiência profissional no cargo/função que desempenha atualmente	<i>FExpProf</i>	2,86	1,229	1/5	41,10	32,10	2,76	2,90	0,332

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

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

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

Análise empírica

No estudo efetuado, com o intuito de identificar os fatores que explicam a utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões dos decisores políticos, optou-se por, usando métodos de regressão econométrica, desenvolver um modelo explicativo dessa influência. Para tal consideraram-se três grupos de variáveis: ‘FATORES INTERNOS’ e ‘FATORES EXTERNOS’ (variáveis independentes⁷) e ‘UTILIDADE’ (variável global⁸ dependente). A metodologia usada serviu para o teste de H₁ e H₂. Para o teste destas hipóteses recorreu-se ao método dos *Ordinary Least Squares* (OLS) para estimar o modelo de regressão linear múltipla com a seleção de variáveis pelo método *Enter*.

Para a análise da relação entre as variáveis recorreu-se à estatística não paramétrica, designadamente ao cálculo dos coeficientes de *Spearman*⁹ (*rho*).

Os resultados obtidos mostram que os fatores estão relacionados entre si, confirmando assim os resultados da análise fatorial realizada. Para um nível de significância de 0,01 existem evidências estatísticas para se afirmar que os diferentes pares de itens de fatores estão relacionados moderadamente (o coeficiente de correlação *rho*₍₃₀₂₎ varia entre 0,415 e 0,637), excetuando-se o caso dos itens (1) controlo dos cidadãos (*ControloCid*) e pressão política (local ou central) (*PPolítica*), (2) controlo dos cidadãos (*ControloCid*) e pressão de um problema nacional (por ex. restrições orçamentais) (*PProbNac*) e (3) comunicação social e opinião pública (*CSOP*) e problema nacional (*PProbNac*), que apresentam uma correlação fraca (o coeficiente de correlação *rho*₍₃₀₂₎ varia entre 0,301 e 0,337).

Os coeficientes de correlação com a variável ‘UTILIDADE’ mostram que os fatores externos estão correlacionados, embora, contrariamente à literatura existente sobre o tópico, os resultados evidenciam correlações fracas (os coeficientes de correlação *rho*₍₃₀₂₎ variam entre 0,099 e 0,249).

No que respeita à variável independente ‘FATORES INTERNOS’, os resultados mostram a existência de uma correlação moderada a forte, para um nível de significância de 0,01. Excetua-se o caso dos itens (1) sobrecarga de trabalho (*Sobrecarga*) e falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de

⁷ Da análise fatorial realizada às variáveis ‘FATORES EXTERNOS’ e ‘FATORES INTERNOS’ resultou um único fator, respetivamente, tendo-se assim optado por incluir na análise todos fatores de forma individual, não tendo sido por isso excluído nenhum fator.

⁸ Variável global constituída a partir dos cinco fatores resultantes da análise fatorial.

⁹ De acordo com Bryman & Cramer (2011), se o coeficiente de correlação ordinal de *Spearman* é inferior a 0,20 a correlação é muito fraca, entre 0,20 e 0,39 é fraca, entre 0,40 e 0,69 é moderada, entre 0,70 e 0,89 é forte e maior ou igual a 0,90 é muito forte.

informação contabilística (POCAL) (*FConFor*), (2) sobrecarga de trabalho (*Sobrecarga*) e falta de experiência profissional no cargo/função que desempenha atualmente (*FExpProf*), e (3) sobrecarga de trabalho (*Sobrecarga*) e complexidade da informação financeira elaborada na base de acréscimo ou da especialização dos exercícios (*ComplInfFin*), que apresentam uma correlação fraca ($0,355 < rho_{(302)} > 0,388$). Todas as correlações são positivas.

Os coeficientes de correlação com a variável 'UTILIDADE' evidenciam que os fatores internos estão correlacionados positivamente, embora, contrariamente à literatura, os resultados evidenciam correlações fracas (o coeficiente de correlação $rho_{(302)}$ varia entre 0,129 e 0,249).

Para o teste das hipóteses definidas, estimou-se o seguinte modelo de regressão linear múltipla:

$$UTILIDADE = \beta_0 + (\beta_1 PPolítica + \beta_2 PProbNac + \beta_3 POrgProf + \beta_4 PEntCont + \beta_5 CSOP + \beta_6 ControloCid) - (\beta_7 FConFor + \beta_8 FExpProf + \beta_9 ComplInfFin + \beta_{10} Resistência + \beta_{11} FArt + \beta_{12} Sobrecarga + \beta_{13} InexMeios) + \epsilon_i$$

em que 'UTILIDADE' representa a variável dependente; e as variáveis *PPolítica*, *PProbNac*, *POrgProf*, *PEntCont*, *CSOP*, *ControloCid* (representativas da variável 'FATORES EXTERNOS'), e *FConFor*, *FExpProf*, *ComplInfFin*, *Resistência*, *FArt*, *Sobrecarga*, *InexMeios* (representativas da variável 'FATORES INTERNOS') representam as variáveis independentes explicativas da utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões internas; e ϵ_i representa os erros estimados.

O Quadro 4 ilustra os coeficientes obtidos com a estimação do modelo OLS das variáveis estudadas. Para cada variável é apresentado o seu coeficiente estimado e o valor da estatística *t* no caso da hipótese nula ser verdadeira e o nível de significância mínimo a partir do qual a hipótese nula é rejeitada, para se aferir se as variáveis independentes são significativas para explicarem a variável dependente.

Quadro 4 – Resultados da regressão linear múltipla

Modelo	Variáveis ^a	Utilidade ^b				
		Coeficientes não estandardizados		Coeficientes estandardizados		
		β	Erro Standard	β	<i>t</i>	Sig.
1	(Constante)	3,421	0,155	-	25,679	0,000
	<i>PPolítica</i>	-0,031	0,034	-0,069	-0,885	0,377
	<i>PProbNac</i>	0,070	0,038	0,127	1,815	0,070***
	<i>POrgProf</i>	0,104	0,042	0,198	2,465	0,014*
	<i>PEntCont</i>	-0,008	0,042	-0,016	-0,188	0,851
	<i>CSOP</i>	-0,037	0,045	-0,071	-0,825	0,410
	<i>ControloCid</i>	0,018	0,039	0,036	0,470	0,639
	<i>FConFor</i>	0,088	0,040	0,196	2,164	0,031*
	<i>FExpProf</i>	0,017	0,042	0,039	0,404	0,687
	<i>ComplInfFin</i>	-0,028	0,041	-0,060	-0,680	0,497
	<i>Resistência</i>	0,026	0,037	0,062	0,695	0,487
	<i>FArt</i>	-0,033	0,046	-0,068	-0,725	0,469
	<i>Sobrecarga</i>	0,007	0,032	0,015	0,215	0,830
	<i>InexMeios</i>	0,010	0,033	0,023	0,297	0,766
	R	0,337				
	R ²	0,114				
	Adjusted R ²	0,074				
	F	2,842				
		(0,001)**				

a. Variáveis independentes

b. Variável dependente

Método: Enter; n = 302; *significativo para um nível de significância de 0,05; *** significativo para um nível de significância de 0,10.

Os resultados mostram que a variável dependente ou explicada apenas é influenciada significativamente por três variáveis. Resultados estes esperados dadas as correlações fracas obtidas entre as variáveis. O modelo estimado apresenta um coeficiente de determinação de 0,074 (*Adjusted R²*), o que significa que as variáveis independentes analisadas explicam somente 7,4% da variação observada na variável utilidade. O modelo

estimado apresenta assim pouca robustez ao apresentar um *Adjusted R²* bastante inferior a 50% (valor considerado adequado nos estudos em ciências sociais, segundo Marôco, 2010).

Porém, a estatística *F* (13,280) com um valor de 2,842 associada a um *p-value* igual a 0,001 ($\alpha = 0,05$) permite concluir que o modelo é estatisticamente significativo, ou seja, que o modelo linear é adequado para explicar a relação entre a utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão por parte dos decisores municipais e os fatores externos e organizacionais internos aos municípios. A utilidade do relato financeiro é positivamente influenciada apenas pela pressão de organizações profissionais (*POrgProf*), pressão de um problema nacional (*PProbNac*), ambos fatores externos, e pela falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística – POCAL (*FConFor*), fator organizacional interno ao município. Note-se que, a variável ‘pressão de organizações profissionais’ (*POrgProf*) é a que mais contribui para o coeficiente de determinação ($\beta = 0,198$). Assim, os coeficientes da reta de regressão são significativos para $\alpha = 0,05$ e $\alpha = 0,10$ apenas para as variáveis *PProbNac*, *POrgProf*, ambos fatores externos, e *FConFor* (fator interno) (constante: $t = 22,020$, *PProbNac*: $t = 1,816$, *POrgProf*: $t = 2,465$, *FConFor*: $t = 2,164$, todas para $\text{Sig} < 0,001 \leq 0,05$). Mediante os resultados obtidos, estabelece-se o seguinte modelo de regressão:

$$\text{UTILIDADE} = 3,421 + 0,127PProbNac + 0,198POrgProf + 0,196FConFor$$

Para garantir a robustez do modelo desenvolvido, foram verificados os pressupostos de normalidade, homocedasticidade e independência dos resíduos, conforme procedimentos indicados por Creswell (2009) e Marôco (2010). O pressuposto da normalidade foi validado através do teste exato da distribuição dos resíduos. A verificação da hipótese de homocedasticidade dos resíduos foi feita através de análise gráfica. O pressuposto da independência dos erros é validado com a estatística de *Durbin-Watson*. Os resultados obtidos indicam genericamente que os pressupostos se verificam.

Os resultados referentes à verificação dos pressupostos indicam genericamente que os pressupostos se verificaram. Para um nível de significância de 0,05 ($p = 0,060$), os resultados obtidos permitem ainda verificar a distribuição normal dos resíduos, na medida em que a maioria dos pontos está mais ou menos em cima da diagonal principal.

Verificou-se também o pressuposto da multicolinearidade dos resíduos através dos resultados dos valores da Tolerância e de *Variance Inflation Factor* (VIF) para cada variável independente. Os valores da Tolerância superiores a zero ($0,338 < \text{Tolerância} < 0,660$) e os resultados do VIF (inferiores a 2,955) revelam que as variáveis independentes presentes no modelo não são multicolineares. Adicionalmente, o pressuposto da multicolinearidade dos resíduos é também verificado pelos valores dos *Condition index* (inferiores a 24,587).

Tendo em atenção o objetivo desta análise – verificar a influência de fatores externos e organizacionais internos aos municípios na utilidade atribuída à informação divulgada no relato financeiro para a tomada de decisões internas dos utilizadores – decisores políticos e técnicos – municipais – e, depois de analisado o modelo de regressão linear múltipla, as hipóteses 1 e 2 são corroboradas apenas para três fatores. Deste modo, a utilidade atribuída à informação financeira para apoio às tomadas de decisão internas nos municípios portugueses é afetada, de modo positivo, pela pressão de organizações profissionais (*POrgProf*), pressão de um problema nacional (*PProbNac*) e pela falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística – POCAL (*FConFor*). Note-se que se obteve sinal contrário ao esperado inicialmente para o fator interno – falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística – POCAL (*FConFor*). Tal significa que, no caso dos municípios portugueses, a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) parece afetar positivamente a utilidade do relato financeiro para as tomadas de decisão internas. Por outras palavras, o resultado sugere que os decisores internos municipais, que possuem conhecimentos mais baixos e não dispõem de formação adequada sobre o sistema de informação de contabilidade, utilizam e atribuem maior utilidade à informação financeira divulgada no relato financeiro municipal. Contudo, lembre-se que as correlações obtidas nos fatores organizacionais internos aos municípios foram fracas, pelo que o resultado pode ser questionado.

Verificou-se também que alguns fatores apresentam correlações insignificantes, como foi o caso do fator sobrecarga de trabalho; resultados inesperados face aos resultados obtidos na análise descritiva. Tais resultados parecem indicar que a adoção das práticas contabilísticas do setor privado no sistema de Contabilidade Autárquica (que resultou na preparação e divulgação de nova informação preparada da base de acréscimo para as tomadas de decisão) ocorreu como resposta às pressões institucionais exercidas sobre as

entidades locais, reforçando deste modo o papel da teoria institucional na explicação das reformas adotadas no Setor Público, designadamente na Administração Local.

Se por um lado, através dos resultados das estatísticas descritivas, parece que os fatores externos e organizacionais internos são potencialmente influenciadores da utilização, e consequente atribuição da utilidade da informação divulgada no relato financeiro municipal para as tomadas de decisão internas, por outro os resultados do modelo de regressão linear múltipla estimado mostram que os fatores estudados explicam uma percentagem muito reduzida da variação observada na utilidade da informação do relato financeiro. Porém, atentos aos resultados das correlações tais conclusões não são de estranhar. Especificamente, a utilidade atribuída ao relato financeiro é positivamente influenciada apenas pela pressão de organizações profissionais, pressão de um problema nacional (ambos fatores externos) e falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (fator organizacional interno). Para estes fatores foi obtida evidência empírica, embora fraca, que permitiu suportar apenas parcialmente as hipóteses formuladas, corroborando as conclusões dos estudos de Pallot (1997), Guthrie (1998), Cohen *et al.* (2007), Askim (2008), Cohen (2009), e Grossi e Reichard (2009). De certa forma, há alguma evidência que encontra suporte em alguns pressupostos das teorias da contingência e institucional acerca das relações entre aspetos do contexto interno e externo de uma entidade pública e a sua capacidade de gestão, designadamente na utilidade da informação divulgada no relato financeiro municipal para apoio ao processo de tomada de decisões internas.

Adicionalmente, a evidência empírica obtida do modelo de regressão linear múltipla estimado revela que dos fatores organizacionais internos aos municípios analisados, apenas a falta de conhecimento e a formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) determina positiva e significativamente a utilidade atribuída ao relato financeiro no processo de tomada de decisão. Este resultado é inesperado e não está totalmente de acordo com alguns resultados empíricos que mostram a influência dos vários fatores analisados na utilidade do relato financeiro e através dos quais era esperado obter sinal negativo para o fator referido (e.g., Yamamoto, 2008; Grossi & Reichard, 2009).

4.3.3 ANÁLISE QUALITATIVA

À luz da teoria institucional, a análise qualitativa procurou, de um modo geral, identificar os fatores organizacionais internos que podem influenciar a maior ou menor utilidade/uso da informação financeira divulgada no relato financeiro municipal para apoio às tomadas de decisão internas, numa perspetiva de aprofundamento dos resultados obtidos com os questionários. Esta análise visou ainda uma tentativa de estabelecer um relacionamento com algumas explicações teóricas para as reformas em Contabilidade Pública (Secção 2.2), nomeadamente para as alterações no sentido de elaborar informação mais útil para prestação de responsabilidades e tomada de decisões. A complementaridade das informações recolhidas permitiu também suprimir as não respostas do inquérito por questionário.

Tal como realizado na análise quantitativa, também aqui na análise qualitativa se pretendeu contrapor a perspetiva dos decisores políticos e técnicos, por município. Entre os fatores evidenciados nas respostas dos entrevistados sobre os fatores organizacionais internos possíveis de influenciar a maior ou menor utilidade do relato financeiro municipal para apoio ao processo de decisão destacam-se os seguintes:

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

Estes resultados permitiram confirmar os fatores identificados nos resultados obtidos por questionário na análise descritiva sobre a utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões internas nos municípios portugueses, continuando de igual modo o fator ‘sobrecarga no trabalho’ a ser o fator potencialmente mais influenciador. Complementaram-se as informações recolhidas aquando a fase quantitativa deste estudo, através da identificação de novos fatores internos tais como: a dimensão do município e a competitividade entre o município e organizações externas. O sentido da afetação dos fatores sobre a utilidade do relato financeiro confirmou os resultados obtidos na H₂, excetuando-se o caso do fator ‘Falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL)’. Relembre-se que, o referido fator é apontado na literatura com sinal negativo e que no teste de H₂ obtivemos resultado contrário, tendo o mesmo sido questionado por nós. Para o mesmo fator as entrevistas mostraram agora coerência com a literatura internacional, sugerindo que os decisores internos com falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística (POCAL) utilizam em menor medida a informação financeira para apoio às tomadas de decisão nos municípios portugueses. Os resultados parecem também apontar que são os decisores políticos quem menos parecem estar recetivos a mudanças, resultantes da reforma da Contabilidade Autárquica em Portugal.

5. CONCLUSÕES E IMPLICAÇÕES FUTURAS

A literatura aponta que a utilidade da informação financeira divulgada no relato financeiro, das entidades públicas, depende de diversos fatores contextuais às entidades, conclusões que corroboramos com a realização do presente estudo. Os resultados empíricos apontam que a pressão de organizações profissionais e a pressão de um problema nacional (ambos fatores externos) e a falta de conhecimento e formação adequada sobre o sistema de informação contabilística – POCAL (fator organizacional interno) constituem os fatores mais influenciadores da utilidade do relato financeiro municipal para a tomada de decisões dos decisores internos (políticos e técnicos). Estes resultados são confirmados também na análise qualitativa, que reforça o fator sobrecarga de trabalho, que não obteve valor significativo na hipótese testada a partir dos resultados do questionário. Contudo, note-se que os resultados da estatística descritiva da análise quantitativa pareciam apontar que o referido fator seria um fator determinante na utilidade do relato da informação financeira municipal em Portugal, na medida em que lhe foi atribuída pelos respondentes-decisores média mais elevada; resultados que não se vieram a confirmar.

Os resultados mostraram que a utilidade do relato financeiro resulta de pressões externas. Existe já legislação que aponta para a publicação de um Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP), o que se traduzirá num isomorfismo coercivo resultante de pressões externas na adoção de novas práticas contabilísticas pelas entidades do Setor Público, designadamente pelas entidades locais. À semelhança do sucedido no setor empresarial é expectável que, também para a Administração Pública, o novo modelo de relato financeiro a adotar, ajustado às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), seja, por um lado, mais flexível na informação a relatar e, por outro, mais rigoroso e transparente na divulgação da informação para os seus utilizadores. O objetivo principal da adoção de um novo modelo de relato financeiro, por pressões externas, passará sempre pelo aumento da sua utilidade. Contudo, questiona-se se a utilidade pretendida será verdadeiramente reconhecida pelos seus utilizadores, nomeadamente para apoio às tomadas de decisão internas. Passarão os decisores a utilizar a nova informação disponibilizada no relato financeiro nas suas tomadas de decisão para uma melhor gestão financeira dos recursos públicos? Outra questão que se coloca é, por exemplo, o domínio dos conhecimentos dos que utilizarão o novo relato financeiro a nível interno. Estarão preparados e possuirão conhecimentos adequados?

Em investigação futura tencionamos considerar as características psicométricas dos respondentes, por entendermos que tais elementos, poderiam, igualmente, constituir elementos de validação tanto do questionário como da entrevista ao permitirem aferir a adequação dos respondentes aos objetivos da investigação.

6. REFERÊNCIAS

- Anessi-Pessina, E.; Nasi, G. & Steccolini, I. (2008). “Accounting Reforms: Determinants of Local Governments’ Choices”. *Financial Accountability & Management*, 24(3): 321-342.
- Askim, J. (2008). “Determinants of Performance Information Utilization in Political Decision Making”. In: Van Doren, W. & Van de Walle, St. (eds) *Performance Information in the Public Sector: How is it used?*. New York: Palgrave Macmillan.
- Bergmann, A. (2012). “The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-Making: Evidence from Switzerland”. *Public Money & Management*, 32(1): 15-20.

- Bovens, M. (2005). "Public Accountability". In: Ferlie, E.; Lynn, L. & Pollitt, C. (eds) *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford University Press.
- Brignall, S. & Modell, S. (2000). "An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector". *Management Accounting Research*, 11: 281-306.
- Broadbent, J. & Laughlin, R. (1998). "Resisting the New Public Management: Absorption and Absorbing Groups in Schools and GP Practices in the UK". *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 11(4), 403-435.
- Brorström, B. (1998). "Accrual Accounting, Politics and Politicians". *Financial Accountability & Management*, 14(4), 319-333.
- Bryman, A. & Cramer, D. (2011). *Quantitative Data Analysis with IBM SPSS Statistics 17, 18 and 19: A Guide for Social Scientists*. Hove: Psychology Press.
- Burns, J. & Scapens, R. (2000). "Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework". *Management Accounting Research*, 11(1): 3-25.
- Caccia, L. & Steccolini, I. (2006). "Accounting Change in Italian Local Governments: What's Beyond Managerial Fashion?". *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2-3): 154-174.
- Carpenter, V. & Feroz, E. (2001). "Institutional Theory and Accounting Rule Choice: an Analysis of Four US States Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles". *Accounting, Organizations and Society*, 26: 565-596.
- Carpenter, V., Cheng, R. & Feroz, E. (2007). "Toward an Empirical Institutional Governance Theory: Analyses of the Decisions by the 50 US State Governments to Adopt Generally Accepted Accounting Principles". *Corporate Ownership & Control*, 4(4): 30-46.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. & Jorge, S. (2008). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Chan, J. (2003). "Government Accounting: An assessment of Theory, Purposes and Standards". *Public Money & Management*, 23, 13-20.
- Chapman, C.; Cooper, D. & Miller, P. (2009). "Linking Accounting, Organizations, and Institutions". In: Chapman, C. & Miller, P. (eds) *Accounting, Organizations and Institutions*. Oxford: University Press.
- Chenhall, R. (2003). "Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency – Based Research and Directions for the Future". *Accounting, Organizations and Society*, 28: 127-68.
- Christensen, M. (2007). "What We Might Know (But Aren't Sure) About Public – Sector Accrual Accounting". *Australian Accounting Review*, 17(1), 51-65.
- Cohen, S. (2009). "Cash versus Accrual Accounting Measures in Greek Municipalities: Proxies or Not for Decision-Making?" (October 18, 2009). Disponível em SSRN <http://ssrn.com/abstract=1031089>.
- Cohen, S.; Kaimenakis, N. & Zoraios, Y. (2007). "Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities". *Financial Accountability & Management*, 23(1), 91-111.
- Covaleski, M.; Dirsmith, M. & Samuel, S. (1996). "Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories". *Journal of Management Accounting Research*, (8): 1-35.
- Creswell, J. (2009). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Deegan, C. (2002). "The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures – a Theoretical Foundation". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3): 282-311.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1991). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields". In: Powell, W. & DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Eisenhardt, K. (1989). "Building Theories from Case Study Research". *Academy of Management Review*, 14, 532-551.
- Geiger, D. & Ittner, C. (1996). "The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices". *Accounting, Organizations & Society*, 21(6): 549-567.
- Grossi, G. & Reichard, C. (2009). "The Limited Use of Financial Data for Governmental Decision-Making – an Exploratory Study with Reference to Germany and Italy". *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference – New Challenges for Public Sector Accounting*, May, Modena.
- Guthrie, J. (1998). "Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?". *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
- 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.
- Haldma, T. & Lääts, K. (2002). "Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies". *Management Accounting Research*, 13: 379-400.
- Hood, C. (1991). "A Public Management for all seasons?". *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Hookana, H. (2008). "Organizational Culture and the Adoption of New Public-Management Practices". *Management*, 3(4), 309-327.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). "Accruals accounting in the public sector: A road not always taken". *Management Accounting Research*, 22, 36-45.
- Lapsley, I. & Pallot, J. (2000). "Accounting, Management and Organizational Change: a Comparative Study of Local Government". *Management Accounting Research*, 11(2), 213-229.
- Lapsley, I. (1999). "Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity?". *Financial Accountability & Management*, 15(3/4), 201-207.
- Lapsley, I. (2001). "The Changing Public Sector: From Transition to Transformation". *The European Accounting Review*, 10(3), 501-504.
- Lapsley, I. (2009). "New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit?". *Abacus*, 45(1), 1-21.

- Lee, J. (2008). "Preparing Performance Information in the Public Sector: an Australian Perspective". *Financial Accountability & Management*, 24(2), 117-149.
- Lüder, K. (1992). "A Contingency Model of Government Accounting Innovations in the Political – Administrative Environment". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.
- Lüder, K. (2002). "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: Achievements and Problems". In: Montesinos, V. & Vela, J. (eds) *Innovations in Governmental Accounting*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Mack, J. & Ryan, C. (2006). "Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General-purpose Financial Reports of Australian Government Departments". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 592-612.
- Mack, J. (2004). An Investigation of the Information Requirements of Users of Australian Public Sector Financial Reports. Unpublished PhD Thesis. Brisbane: Queensland University of Technology.
- Major, M. & Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: Major, M. & Vieira, R. (eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Marôco, J. (2010). Análise Estatística com o PASW Statistics. 5.ª Ed. Pero Pinheiro: ReportNumber.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1991). "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony". In: Powell, W. & DiMaggio, P. (eds) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Mir, M. & Rahaman, A. (2007). "Accounting and Public Sector Reforms: A study of a Continuously Evolving Governmental Agency in Australia". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 237-268.
- Modell, S. (2004). "Performance measurement Myths in the Public Sector: a Research Note". *Financial Accountability and Management*, 20(1): 39-55.
- Montesinos, V. & Brusca, I. (2009). "Accrual versus Cash Basis in the Public Sector: Where are the Differences in Practice?". *12th Biennial Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Conference: New Challenges for Public Sector Accounting*. Modena.
- Neilson, J. & Gregor, T. (2007). "The Usefulness of Public Sector Reports: An Australian Local Government Perspective". *The European Accounting Association Annual Conference*. Lisboa.
- Olson, J. & Peters, G. (1996). *Lessons from Experience: Experiential Learning in Administrative Reforms in Eight Democracies*. Oslo: Scandinavian University Press.
- Olson, J.; Guthrie, J. & Humphrey, C. (1998). Global Warning: Debating International Developments. In: Olson, J. (ed.). *New Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?*. Norway: Cappelen Akademisk.
- Olson, J.; Humphrey, C. & Guthrie, J. (2001). "Caught in an Evaluatory Trap: a Dilemma for Public Services under NPFM". *The European Accounting Review*, 10(3), 505-522.
- Osborne, D. & Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. EUA: Plume.
- Otley, D. (1980). "The Contingency Theory of Management: Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations & Society*, 5(4): 413-428.
- Pallot, J. (1992). "Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounts". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1), 38-59.
- Pallot, J. (1997). "Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management and Political Context". *Financial Accountability & Management*, 13(3): 225-242.
- Patton, M. (2002). *Qualitative Evaluation and Research Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Paulsson, G. (2006). "Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden". *Financial Accountability & Management*, 22(1): 47-62.
- Pollitt C. & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 3ª ed. Lisboa: Gradiva.
- Reginato, E. (2008). "Local Government *Accountability* in European Continental and Anglo-Saxon Counties: an international comparison". In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.
- Rkein, A. (2008). *Accrual Accounting and Public Sector Reform: Northern Territory Experience*. Doctor Thesis, Faculty of Law, Business and Arts: Charles Darwin University.
- Ryan, C.; Trevor, S. & Nelson, M. (2002). "Accountability Disclosures by Queensland Local Government Councils: 1997–1999". *Financial, Accountability & Management*, 18(3): 261-289.
- Scapens, R. (1990). "Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods". *British Accounting Review*, 2: 259-281.
- Scapens, R. (1994). "Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice". *Management Accounting Research*, 5(3/4): 301-321.
- Scapens, R. (2004). *Doing Case Study Research*. In: Humphrey, C. & Lee, B. (eds.) *The Real Life Guide to Accounting Research*, Kidlington, Oxford: Elsevier.
- Stake, R. (1995). *The Art of Case Study Research*. Thousand Oaks, CA.: Sage Publications.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Tarter, C. & Hoy, W. (1998). "Toward a Contingency Theory of Decision Making". *Journal of Educational Administration*, 36.
- Taylor, D. (2009). Performance Information Use for Decision Making: Internal and External Influences in Australian State Government Agencies. *Paper for the EBP Panel, IRSPM 2009 Conference*, 6-8 April, Copenhagen Business School, Copenhagen.
- Ter Bogt, H. & Van Helden, G. (2000). "Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations". *Management Accounting Research*, 11(2), 263-279.

XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica
6,7,8 fevereiro 2014 - Leiria

- Ter Bogt, H. (2008). "Recent and Future Management Changes in Local Government: Continuing Focus on Rationality and Efficiency?". *Financial Accountability & Management*, 24(1), 31-57.
- Thomas, A. (1991). "Towards a Contingency Theory of Corporate Financial Reporting System". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(4): 40-57.
- Van der Hoek, M. (2005). "From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: the Dutch experience". *Public Budgeting & Finance*, 25(1), 32-45.
- Woods, M. (2009). "A Contingency Theory Perspective on the Risk Management Control System Within Birmingham City Council". *Management Accounting Research*, 20: 69-81.
- Yamamoto, K. (2008). "What Matters in Legislators' Information Use for Financial Reporting? – The Case of Japan". In: Jorge, S. (ed) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra: Coimbra University Press.
- Yin, R. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*. 4th Ed., London, Thousand Oaks: Sage Publications.