

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A TRANSPARÊNCIA DAS ENTIDADES DA AÇÃO GOVERNATIVA
DA EDUCAÇÃO EM PORTUGAL. ESTUDO DA INFORMAÇÃO
DIVULGADA NOS *WEBSITES* (2016 A 2020)

Maria Helena Leitão Rodrigues Mendes

Lisboa, fevereiro de 2022

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A TRANSPARÊNCIA DAS ENTIDADES DA AÇÃO GOVERNATIVA
DA EDUCAÇÃO EM PORTUGAL. ESTUDO DA INFORMAÇÃO
DIVULGADA NOS *WEBSITES* (2016 A 2020)

Maria Helena Leitão Rodrigues Mendes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizado sob a orientação científica da Professora Doutora Paula Gomes dos Santos, e da Professora Doutora Carla Martinho, Professoras da área científica de Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente – Professora Doutora Alexandra Domingos

Vogal – Professora Doutora Ana Isabel Dias

Vogal – Professora Doutora Carla Martinho

Lisboa, fevereiro de 2022

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Epígrafe

“Let us never forget this fundamental truth: the State has no source of money other than money which people earn themselves. If the State wishes to spend more, it can do so only by borrowing your savings or by taxing you more. It is no good thinking that someone else will pay – that ‘someone else’ is you. There is no such thing as public money, there is only taxpayers’ money.”

Margaret Thatcher

Discurso na conferência do Partido Conservador, em 14 de outubro de 1983

Agradecimentos

A presente dissertação é o resultado do interesse despertado pelo tema no âmbito da componente curricular do mestrado aquando da pesquisa de informação financeira divulgada pelas entidades públicas em Portugal. A dissertação beneficiou, assim, pela apresentação que me foi feita ao tema da transparência das entidades públicas pela professora da unidade curricular de contabilidade pública.

Por conseguinte deixo aqui o meu agradecimento especial à minha orientadora Professora Doutora Paula Gomes dos Santos, não só pelo seu apoio e orientação com os quais pude contar sempre ao longo da investigação, mas também pelo interesse e sentido crítico com que analisou cada etapa da sua construção. Também à minha orientadora, Professora Doutora Carla Martinho, pela sua disponibilidade e acompanhamento na elaboração da componente empírica, da análise dos dados estatísticos desta dissertação, pelos conhecimentos transmitidos e pela inextinguível dedicação neste processo de orientação. Sou grata a ambas pela disponibilidade e confiança transmitida durante o desenvolvimento deste projeto.

Ao meu marido pelo permanente incentivo, compreensão e apoio incondicional durante todo este percurso académico, que sem ele seria impossível de conseguir realizar sozinha esta tarefa. O seu amor e a sua dedicação proporcionaram-me a paz e a tranquilidade necessárias para acreditar neste projeto. Também à minha filha agradeço a paciência das longas horas de ausência.

Existem outras pessoas às quais também estou grata pelo apoio prestado no percurso deste trabalho, os amigos Marta e Carlos Proença, pela verdadeira amizade que nos une, às colegas de trabalho Ana Paula Pereira, Suzete Farizo e Fernanda Roxo, pelo companheirismo e encorajamento transmitidos, mas também aos colegas Carla Gomes e Mário Feliciano, pelos bons momentos de convivência bem como na ajuda na revisão deste documento. Sem eles toda esta caminhada teria sido mais difícil e penosa.

Por último, mas não menos importante, gostaria de deixar um agradecimento especial aos vários docentes da componente letiva deste mestrado, com especial relevo ao seu diretor, o Professor Doutor Fábio Albuquerque, que me contagiou com o seu entusiasmo. Foi um prazer crescer convosco.

RESUMO

No contexto atual e com a facilidade de acesso à informação por parte do cidadão, a administração pública deve estar atenta a esta nova realidade, adotando formas de gestão que efetivem tais propósitos, inculcando assim uma melhor eficácia e transparência na sua atividade. O avanço tecnológico, no qual se inclui o uso da *internet* como meio adequado para tal, influencia a forma como é feita a divulgação da informação financeira, permitindo um acesso mais rápido a um maior número de utilizadores. Inicialmente não havia obrigação legal das entidades públicas informarem os cidadãos sobre as suas atividades, tendo a publicação da lei da transparência em 2016 alterado a forma e as condições de acesso a essa informação. O presente estudo pretende avaliar o nível da divulgação da informação financeira e não financeira conexa nos *websites* das entidades públicas da ação governativa da educação em Portugal, no período de 2016 a 2020, tendo-se recorrido à análise estatística descritiva e a testes de comparação não paramétricos. Os resultados obtidos permitem concluir que, apesar de se registar uma evolução positiva, a divulgação de informação nos *websites* das entidades da ação governativa da educação em Portugal é insuficiente, privilegiando a não financeira conexa em detrimento da financeira. Uma vez que os estudos sobre o caso português são escassos, esta investigação contribui para estudar as práticas de divulgação de informação nos portais que as entidades da ação governativa da educação realizam, de modo a promover a transparência e *accountability* na prestação de contas destas entidades.

Palavras-chave: *accountability*, divulgação, educação, prestação de contas, transparência

ABSTRACT

In the current context and with the easy access to information by citizens, public administration must be aware of this new reality, adopting forms of management that carry out such purposes, thus instilling better efficiency and transparency in its activity. Technological advances, which include the use of the internet as an adequate means for this, influence the way in which financial information is disclosed, allowing faster access to a greater number of users. Initially, there was no legal obligation for public entities to inform citizens about their activities, and the publication of the transparency law in 2016 changed the form and conditions of access to this information. This study aims at assessing the level of disclosure of financial and non-financial information on the websites of public entities of the government action of education in Portugal, in the period from 2016 to 2020, using descriptive statistical analysis and non-parametric comparison tests. The results obtained allow us to conclude that although there is a positive evolution to be registered, information disclosure in these specific websites is insufficient as related non-financial information is privileged over the financial one. Since studies on the Portuguese case are scarce, this investigation contributes to studying the practices of information disclosure on the portals that the entities involved in the governing action of education carry out, in order to promote transparency and accountability in these entities.

Keywords: accountability, disclosure, education, financial report, transparency

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Enquadramento	1
1.2. Objetivo da investigação.....	2
1.3. Justificação e relevância do estudo	3
1.4. Estrutura do trabalho.....	4
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	5
2.1. Transparência e <i>accountability</i>	5
2.2. O quadro legal e institucional da transparência	11
2.3. Divulgação de informação via <i>internet</i>	16
2.4. Teorias sobre a base da transparência na divulgação de informação.....	24
2.4.1. Teoria da agência.....	25
2.4.2. Teoria da legitimidade	28
2.4.3. Teoria da sinalização	30
2.5. Índices utilizados nos estudos para medirem o nível de divulgação de informação nos <i>websites</i>	31
3. ESTUDO EMPÍRICO.....	42
3.1. Pergunta e objetivos de investigação	42
3.2. Metodologia.....	43
3.3. Entidades da ação governativa da educação e período de análise	48
3.4. Análise e discussão de resultados	52
3.4.1. Estatística descritiva	52
3.4.2. Análise de correlação	59
3.4.3. Testes de comparação não paramétricos	63
3.4.4. Discussão de resultados.....	64
4. CONCLUSÕES	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
APÊNDICES.....	77

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 2.1 - Os três pilares do Estado transparente.....	9
Quadro 2.2 - Relação entre transparência e <i>accountability</i>	10
Quadro 2.3 - Vantagens e desvantagens da estratégia de divulgação da informação	19
Quadro 2.4 - Normativos de relato individual por subsistema contabilístico do SNC-AP ..	20
Quadro 2.5 - Tipos de demonstrações orçamentais	21
Quadro 2.6 - Divulgações no âmbito da contabilidade de gestão	23
Quadro 2.7 - Síntese de estudos empíricos sobre índices de divulgação	41
Quadro 3.1 - Objetivos de investigação.....	43
Quadro 3.2 - Critérios de avaliação relativos à divulgação de informação.....	46
Quadro 3.3 - Códigos atribuídos aos indicadores recolhidos	47
Quadro 3.4 - Número de entidades por estrutura orgânica do Ministério da Educação.....	48
Quadro 3.5 - Lista das entidades em estudo	50

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 3.1 - Medidas estatísticas dos critérios (2016 a 2020).....	54
Tabela 3.2 – Média por critério de divulgação por natureza de entidade (2016 a 2020)	57
Tabela 3.3 – Coeficiente de correlação de <i>Pearson</i> entre C1 e C3	60
Tabela 3.4 – Coeficiente de correlação de <i>Pearson</i> entre C2 e C4	61
Tabela 3.5 – Coeficiente de correlação de <i>Pearson</i> entre C1 e C2	62
Tabela 3.6 – Coeficiente de correlação de <i>Pearson</i> entre C3 e C4	63
Tabela 3.7 – Sumarização de testes de hipóteses	64

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 3.1 – Evolução do $IDiW_i$ de 2016 a 2020.....	52
Gráfico 3.2 – Evolução da divulgação da informação por critério (2016 a 2020)	55
Gráfico 3.3 – Evolução da divulgação da informação por natureza de entidades.....	59

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.º – Artigo

C – Critério

CADA – Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos

CE – Comunidade Europeia

CELP – Centro de Ensino e Língua Portuguesa

CICA – *Canadian Institute of Chartered Accountants*

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGO – Direção-Geral do Orçamento

DIOF – Divulgação de informação obrigatória financeira

DIONF – Divulgação de informação obrigatória não financeira

DIVF – Divulgação de informação voluntária financeira

DIVNF – Divulgação de informação voluntária não financeira

DL – Decreto-Lei

EPR – Entidades Públicas Reclassificadas

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

GRI – *Global Reporting Initiative*

IASB – *International Accounting Standards Board*

ICAEW – *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*

IDiW – Índice de divulgação de informação

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFR – *Internet Financial Reporting*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

ITM – Índice de Transparência Municipal

I.P. – Instituto Público

LADA – Lei de Acesso aos Documentos Administrativos

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NUTS II – Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos, nível II

OECD – *Organisation for Economic Co-Operation and Development*

OGP – *Open Government Partnership* (Administração Aberta)

PANAB – Plano de Ação Nacional de Administração Aberta

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

QUAR – Quadro de avaliação e responsabilização

SFA – Serviços e Fundos Autónomos

SI – Serviços Integrados

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

TI – *Transparency International*

TIAC – Transparência e Integridade, Associação Cívica

TIC – Tecnologias de informação e comunicação

UE – União Europeia

1. INTRODUÇÃO

1.1. Enquadramento

A percepção generalizada e crescente de que há nepotismo e má gestão dos dinheiros públicos tem minado a confiança dos cidadãos nas instituições e nos agentes públicos, levando a que a transparência e a prestação de contas (*accountability*) na administração pública sejam essenciais para uma gestão pública competente e rigorosa. Consequentemente, a divulgação da informação de carácter financeiro por parte das entidades públicas é essencial para permitir que os cidadãos mais facilmente ajuízem acerca do uso dos recursos públicos que eles próprios disponibilizam por via da receita fiscal.

O acesso restrito aos meios informáticos, dificultava a publicitação do relato financeiro, no entanto o avanço tecnológico verificado nos últimos tempos, associado à globalização de mercado, veio proporcionar uma maior exigência da sociedade para que os atos de gestão e as contas públicas sejam divulgados. Para tal, cabe às entidades públicas utilizarem o sítio na *internet* para divulgarem a informação financeira e não financeira conexa (informação que se encontra fortemente ligada à informação financeira, ocasionando efeito sobre esta), uma vez que esta via de comunicação pode ser utilizada como meio de interação com os utilizadores. Nesse sentido, a transparência ativa dos órgãos públicos materializa-se por meio dos acessos que os cidadãos têm à informação divulgada, sendo estas entidades obrigadas a implementar mecanismos ajustados nas suas ações, de forma a tornar pública, no respetivo sítio na *internet*, toda a informação relevante, nomeadamente o seu relato financeiro, entre outra informação.

Da pesquisa efetuada foi possível identificar um conjunto de estudos que possibilitaram confirmar o estado de arte sobre a divulgação da informação através dos *websites* das entidades, estudos esses que existem em maior número no setor privado, sendo algo pouco investigado no setor público. Enquanto as entidades privadas divulgam informação para os *stakeholders* com o objetivo de gerar valor e diminuir assimetrias, as entidades públicas divulgam informação para os cidadãos como forma de prestar contas e conferir maior transparência e legitimidade à sua gestão (Magalhães, 2015).

Por um lado, os estudos existentes sobre a utilização da *internet* como uma ferramenta de gestão pelo setor público convergem para a utilização do *e-Government* como uma forma de prestar serviços aos cidadãos (Caba Pérez, Rodríguez Bolívar & López Hernández, 2008), e

por outro, os estudos sobre as práticas de *Internet Financial Reporting* (IFR), neste mesmo setor, são igualmente escassos.

Nessa medida, esta investigação justifica-se por abordar um tema que, apesar de bastante explorado no setor privado, ainda é pouco estudado pelos investigadores em relação ao setor público, ganhando especial relevância por estudar a prática de divulgação da informação via *internet* realizada pela ação governativa do setor da educação, como é o caso das entidades que integram o perímetro do Ministério da Educação.

A ação governativa da educação em Portugal tem por missão formular, conduzir, executar e avaliar não só a política nacional relativa ao sistema educativo, no âmbito da educação pré-escolar, dos ensinos básico e secundário e da educação extraescolar, mas também a política nacional da juventude e desporto, bem como articular, no âmbito das políticas nacionais de promoção da qualificação da população, a política nacional de educação e formação profissional.

Deste modo, a orgânica desta área é composta pelos gabinetes dos membros do governo e os órgãos, serviços, organismos e outras estruturas, bem como os estabelecimentos públicos de educação e ensino básico e secundário. A estrutura orgânica do Ministério da Educação encontra-se caracterizada no Apêndice A. Por conseguinte, sendo a ação governativa da educação uma área da vida económica e social das mais importantes e sensíveis para o futuro de um país, é essencial que a atividade desenvolvida por estas entidades seja divulgada abertamente ao cidadão de forma que este possa verificar como e onde os recursos públicos são utilizados.

1.2. Objetivo da investigação

O objetivo principal da investigação é aferir o nível de divulgação da informação financeira e não financeira conexa dos serviços governamentais da área da educação em Portugal, permitindo avaliar a transparência e *accountability* daquelas entidades públicas. Para alcançar este objetivo levar-se-á a cabo um modelo de investigação centrado na tipologia de divulgação obrigatória que emana do referencial contabilístico aplicável às entidades em estudo, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas¹ (SNC-

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

AP), a Lei de Acesso aos Documentos Administrativos² (LADA) bem como a Lei-Quadro dos Institutos Públicos³, que vieram reforçar o dever de publicitar um número mínimo obrigatório de documentos previsionais e de prestação de contas nos *websites* das entidades públicas, fazendo referência à disponibilização dos documentos dos últimos dois/três anos. Para além da divulgação obrigatória também será abordada a tipologia voluntária, de forma a complementar o presente estudo.

1.3. Justificação e relevância do estudo

Este estudo reveste-se de originalidade, dado não se conhecerem abordagens semelhantes no que respeita à análise da divulgação da informação financeira e não financeira conexa ao nível da transparência e *accountability* das entidades públicas da administração central portuguesa. É um tema recente e muito atual embora pouco explorado no âmbito dos estudos em gestão pública portuguesa, em que o conhecimento desta temática ajudará a conhecer a situação e a extensão da divulgação da informação pelas entidades do perímetro da área da educação através da *internet*, evidenciando eventuais necessidades de melhoria a implementar ao nível do relato das entidades públicas ora em estudo.

A transparência remete, por um lado, para a obrigação que as instituições públicas têm de prestar contas do uso dos recursos públicos e, por outro, para a necessidade de os governos responderem perante os cidadãos no que respeita ao alcance dos objetivos pré-estabelecidos em termos de políticas públicas. Neste sentido, a disponibilização de informação por parte das entidades públicas e a existência de mecanismos que facilitem o seu acesso por parte dos cidadãos, constitui um pilar fundamental de *accountability* (prestação de contas) por parte dos agentes públicos perante os cidadãos, contribuindo, em última análise, para a melhoria da governação pública.

Espera-se com este estudo possa contribuir para o conhecimento do nível de divulgação da informação disponibilizada pelas entidades públicas analisadas, as quais processam internamente a sua atividade administrativa, reportando-se a diferentes entidades oficiais, num formato compatível com as melhores práticas, o que permita o seu *download*, processamento e análise, de forma relativamente acessível.

² Aprovada pela Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto.

³ Aprovada pela Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro, na sua redação atual.

1.4. Estrutura do trabalho

O presente trabalho encontra-se estruturado em quatro capítulos, sendo o primeiro relativo à introdução geral e ao enquadramento do tema, procurando salientar a justificação e relevância do estudo. No segundo capítulo, apresenta-se uma revisão de literatura relacionada com o tema, começando-se não só por apresentar os conceitos chave e as suas interpretações de acordo com a perspectiva de alguns autores, mas retratando igualmente o quadro legal e institucional da transparência, a divulgação da informação via *internet*, as teorias que sustentam a base da transparência na divulgação da informação, fazendo referência aos índices utilizados nos vários estudos para medirem o nível de divulgação de informação nos *websites*.

O terceiro capítulo é dedicado ao desenvolvimento do contexto da metodologia, dando a conhecer os objetivos e questão de investigação, descrevendo os passos realizados na conceção do universo do estudo, apresentando os critérios e indicadores adotados e descrevendo o modelo de avaliação seguido e proposto expondo-se a análise dos resultados obtidos pela aplicação da metodologia proposta. Por último, o quarto capítulo é reservado às conclusões do estudo realizado, ao aprofundamento reflexivo e à apresentação de sugestões para investigações futuras.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo pretende-se efetuar a revisão de literatura relacionada com os aspetos teóricos subjacentes à divulgação de informação financeira, tanto nas entidades privadas como nas entidades públicas. Perante a evolução dos métodos de divulgação de informação, a implementação de regras foi fundamental para diferenciar a informação essencial da acessória e distinguir a informação legalmente exigida, bem como determinar o seu conteúdo mínimo.

Para a divulgação do relato financeiro, a administração pública inspirou-se no setor privado, pelo que a sua adaptação a esta nova realidade, baseada no princípio da transparência, numa maior responsabilização das entidades perante o cidadão e na conformidade dos métodos, levou ao surgimento de novas perspetivas de divulgação da informação financeira, nomeadamente através dos seus *websites*.

Deste modo, será apresentada a definição de transparência e conceitos relacionados, uma análise do seu quadro legal e institucional, abordando-se igualmente estudos sobre a divulgação de informação financeira via *internet*, assim como a referência às teorias que sustentam a base da transparência, nomeadamente, as teorias da agência, legitimidade, e da sinalização contextualizadas na administração pública.

2.1. Transparência e *accountability*

Apesar da transparência ser um tema que tem vindo a ganhar relevo nos últimos anos e que tem suscitado interesse a diversos autores, permanece a dificuldade em definir este conceito, assim como persiste a dificuldade em estabelecer um indicador quantitativo capaz de o mensurar. Estes fatores têm dificultado a análise e o desenvolvimento do tema ora em estudo. Assim, dado que a transparência é um conceito amplo e controverso, pretende-se apresentar neste subcapítulo uma ideia que defina este conceito bem como os conceitos que se interrelacionam com o mesmo.

A transparência é um conceito amplo e abrangente que pode assumir diversos significados, no entanto verifica-se que, na generalidade, todas as definições convergem para uma característica, a relação existente entre a transparência e a divulgação da informação. Assim sendo, torna-se evidente que a transparência se encontra estritamente relacionada com a

disponibilidade das entidades em partilhar, com os agentes, informação relevante sobre a tomada de decisões e os comportamentos adotados.

Conforme o referido, o conceito de transparência tem diversas definições, pelo que, a sua essência não se relaciona com nenhum domínio de pesquisa ou contexto específico, podendo surgir com variados graus de especificidades, dependendo do contexto em que se insere.

Para Schnackenberg e Tomlinson (2016), a transparência deve ser definida amplamente, de forma a poder ser aplicada por diversos teóricos em diferentes contextos, mas ao mesmo tempo deverá ser específica o suficiente para definir com clareza a forma de atuação apropriada. Deste modo, no seu estudo, a transparência foi definida como a perceção da qualidade da informação partilhada de forma intencional por um emissor, sintetizando assim nesta definição diversos conceitos que são evidenciados na literatura. É necessário ter em atenção que nesta definição de transparência existe um foco claro na qualidade, sendo importante esclarecer o que se pretende por qualidade de informação. Para os autores, a perceção da qualidade divide-se na análise de três fatores principais: divulgação, clareza e fiabilidade da informação.

No que se refere à divulgação da informação, a mesma é medida através da perceção de que a informação relevante é recebida em tempo útil. Também para Pirson e Malhotra (2011) a transparência é medida através da perceção de que as entidades partilham abertamente toda a informação relevante relacionada com a sua atividade. A existência de informação inacessível impede as partes interessadas de obter uma visão completa da entidade (Zhu, 2004).

Relativamente à clareza da informação, a mesma é percebida como o nível de compreensibilidade da informação recebida por um determinado remetente, sendo necessário que a informação de uma organização seja compreensível para que a mesma seja considerada transparente (Street & Meister, 2004). A precisão é a perceção que a informação trocada entre o remetente e o destinatário é a mais correta possível. Não se pode considerar uma informação transparente se esta não for precisa, uma vez que a informação imprecisa tem um papel importante na redução da transparência, tornando-se fator favorável ao desenvolvimento de escândalos.

De acordo com Grimmelikhuisen (2012) a transparência está estritamente relacionada com a informação divulgada pela organização relativamente às decisões tomadas pelos seus gestores, aos processos adotados, ao funcionamento interno e ao desempenho. Também

Meijer (2003) define a transparência como um conceito amplo que se relaciona com a disponibilização de informação por parte das organizações aos seus utilizadores, devendo esta permitir o conhecimento da performance e dos procedimentos adotados pela organização. Assim, a transparência é vista como uma ferramenta capaz de alcançar a *accountability*, proporcionando um vasto leque de informação à sociedade (Piotrowski & Van Ryzin, 2007).

Para Williams (2015), a transparência adquire diferentes significados podendo o seu interesse diferir entre grupos, o que faz com que tenha relevo por diferentes motivos. No entanto, apesar de existirem diversas definições para a transparência, todas elas têm em comum o foco na acessibilidade da informação (Sol, 2013). Florini (2000) define a transparência como a divulgação de informação relevante por parte das instituições, podendo estas ser públicas ou privadas.

A transparência relaciona-se com a dimensão da informação divulgada pelo governo nas suas páginas *web*, sendo importante ter em atenção que, quando medimos a transparência com base na *internet*, são considerados os diferentes elementos interativos disponibilizados (Welch & Hinnant, 2003), referindo-se a mesma à disponibilidade de informação sobre as organizações governamentais permitindo aos cidadãos monitorizar e avaliar o trabalho interno e o desempenho das entidades públicas (Meijer, 2013).

Verifica-se assim, que a transparência reflete a disponibilização do governo em colocar informação acessível à sociedade, assim como o tipo de informação que o governo está disposto a divulgar e o nível de atenção dada aos cidadãos. Assim, conclui-se que quanto maior for a disponibilização da entidade em divulgar toda a informação relevante para a sociedade, ou seja, quanto maior for o seu nível de transparência, maior é a predisposição da entidade em permitir a participação dos cidadãos nos processos políticos, reforçando a credibilidade destes nos próprios políticos.

Por outro lado, a *Organisation for Economic Co-Operation and Development* (OECD) (2003) considera que a transparência é uma forma de minimizar as assimetrias de informações existentes no mercado, pelo que a mesma só existe se forem validados alguns requisitos, que se encontram agrupados em três indicadores (Bauhr & Grimes, 2012): abertura do governo, proteção dos denunciadores e probabilidade de exposição. Isso mesmo nos diz Ball (2009) ao afirmar que a transparência só existe quando as organizações promovem um relacionamento ativo com o público, divulgando abertamente a sua tomada

de decisão, procurando assim uma constante cooperação com outras organizações de forma a alcançar fins públicos comuns.

Também Kaufmann e Bellver (2005) salientam que a transparência assenta na transmissão de informação relevante para a sociedade sendo uma ferramenta capaz de restringir diversas ações burocráticas e políticas, incluindo o direito passivo dos cidadãos de terem acesso à informação, mas também o dever geral e proativo da administração pública em assegurar que a informação sobre a sua gestão e ações são disponibilizados de uma forma acessível à sociedade (Curtin & Meijer, 2006).

Isso mesmo refere a organização não-governamental *Transparency International* (TI), ao considerar que a transparência é a qualidade de um governo, empresa ou organização em praticar a administração aberta, divulgando a informação produzida, demonstrando que não pretende esconder nada a quem a pretende avaliar, atuando os seus agentes de maneira visível, previsível e compreensível na promoção da participação social e na prestação de contas (*accountability*).

De igual modo, a Transparência e Integridade, Associação Cívica (TIAC), representante portuguesa da TI, criada em 2010, no contexto do Índice de Transparência Municipal (ITM), entende por transparência «o ato de providenciar informação relevante, fidedigna, atempada, inteligível e de fácil acesso sobre formato, desempenho e gestão do bem público» (TIAC, 2017, p.7).

Para Pratas (2011), a transparência de um Estado assenta em três pilares - ou dimensões - fundamentais: a) o acesso à informação do setor público; b) o da difusão e discussão dos assuntos públicos; e, c) o da proximidade com a sociedade. O Quadro 2.1 ilustra a dinâmica do Estado transparente definido pelo autor.

Quadro 2.1 - Os três pilares do Estado transparente

Acesso à informação	Difusão e Discussão	Proximidade
Dever de publicitar um conjunto alargado de atos	Liberdade de expressão e informação	Participação
Direito de acesso à informação	Produção e distribuição de fluxos informativos que o mercado não produz	Descentralização e desconcentração
Sistema de controlo da riqueza dos titulares de cargos públicos	Que a proteção do direito de autor não inviabilize o acesso à informação e ao conhecimento (por todos)	Acessibilidade aos titulares dos cargos públicos
Reuniões públicas dos órgãos colegiais	Ilustração e educação dos cidadãos	-
Dever de fundamentação	-	-

Fonte: Pratas (2011, p. 40)

O conceito de transparência está estritamente relacionado com o conceito de *accountability* (prestação de contas), supondo-se que o primeiro gera o segundo, no entanto, a transparência não conduz necessariamente à *accountability* e vice-versa (Fox, 2007). Este autor analisou a relação entre estes dois conceitos de acordo com o comportamento das entidades, afirmando que, uma entidade é transparente quando facilita o acesso à informação, contudo esta pode não *ser accountable*, pois *accountability* tem de incluir a capacidade de sancionar ou compensar, dizendo ainda que há uma sobreposição entre os dois conceitos e que a transparência não gera, por si só *accountability*. Para além da análise genérica da relação entre os anteriores conceitos, Fox (2007) analisou também a relação entre transparência e *accountability*, cada um deles em duas dimensões distintas. Por um lado, a transparência clara/transparência opaca, entendida como a divulgação de informação confiável e que evidencia a forma da atuação das entidades *versus* divulgação de informação não confiável que não reflete a atuação da entidade, e por outro, a variante da *accountability* relacionada com o direito de pedir justificação das decisões tomadas, em dois tipos *accountability soft face* e *accountability hard face*, estando o primeiro relacionado com a responsabilidade institucional e o segundo com a responsabilização das entidades na eventual aplicação de sanções.

Fox (2007) sugere que as duas dimensões dos conceitos, transparência e *accountability*, a certa altura se sobrepõem, relacionando a transparência clara com a *accountability soft face*, não podendo esperar qualquer tipo de relação entre a transparência opaca e a *accountability*. O autor verifica também que a *accountability hard face* vai para além da transparência,

ficando assim evidente que a transparência clara por si só não garante a *accountability hard face*, requerendo esta esforços suplementares por parte das entidades. O Quadro 2.2 resume a relação entre os conceitos de transparência e *accountability*.

Quadro 2.2 - Relação entre transparência e *accountability*

Transparência		<i>Accountability</i>	
Opaca	Clara	<i>Soft</i>	<i>Hard</i>
Divulgação e acesso à informação			
Responsabilização institucional			
		Sanção, compensação e/ou correção	

Fonte: Adaptado de Fox (2007, p. 669)

A *accountability* é definida por Bovens, Schillemans e Hart (2008) como a relação social entre um ator e uma assembleia, na qual o ator sente a obrigação de fundamentar e esclarecer as suas atitudes, podendo sofrer as consequências dos seus atos com o julgamento dessa assembleia. No que se refere ao setor público, e de acordo com Mulgan (2000), *accountability* é geralmente definida como a relação existente entre os políticos e a sociedade. Deste modo a *accountability* não visa meramente a relação entre dois agentes de uma organização, podendo também respeitar à relação entre agentes internos e externos à entidade, podendo assim falar-se de *accountability* interna e externa (Almquist, Grossi, van Helden, & Reichard, 2013).

O termo *accountability* é amplo, assumindo diferentes significados de acordo com o meio em que se aplica, tendendo o termo, muitas vezes, a assumir o mesmo sentido que o conceito responsabilidade (Callamard, 2010). Ainda no contexto do setor público, Wong e Welch (2004) definem *accountability* como a obrigação dos agentes públicos de prestar contas no uso dos recursos públicos, e, por outro lado, os governos se responsabilizarem perante os cidadãos no cumprimento dos objetivos pré-estabelecidos em termos de políticas públicas.

Meijer (2003) também refere que a transparência é um pilar fundamental para o alcance da *accountability* por parte dos agentes públicos, contribuindo para a melhoria da governação pública. Contudo, Williams (2015) refere que, apesar dos conceitos transparência e *accountability* estarem relacionados entre si, não existe uma relação linear entre eles, referindo ainda que existem diversos casos em que é atingido um alto nível de transparência e um baixo nível de *accountability* e vice-versa.

Assim sendo, verifica-se que a transparência não é sinónimo de *accountability*, apesar de ser considerado necessário para o seu alcance (Fox, 2007), pois a *accountability* vai além da disponibilização de informação à sociedade, procurando dar uma voz ativa a esta para agir sobre essa informação (Lindstedt & Naurin, 2010).

Também no âmbito da definição de *accountability*, para Pinto, Santos e Melo (2014), esta expressão é muitas vezes confundida com responsabilidade e até com autoridade. Neste sentido, responsabilidade é a obrigação de desempenhar determinada função, e a *accountability* é a assunção do cumprimento da responsabilidade que é acometida às entidades públicas, ou seja, é a obrigação de responder pelas suas ações e pelos resultados dessas mesmas ações. Nessa medida, «*accountability* inclui: a) o fornecimento de explicações e justificações pela execução ou cumprimento de uma responsabilidade; b) relato dos resultados dessa execução ou cumprimento; e c) assunção das consequências dos resultados da execução ou cumprimento» (Pinto *et al.*, 2014, p. 16).

Em suma, a *accountability* é vista, muitas vezes, como uma ferramenta capaz de controlar e minimizar os níveis de corrupção. Muitas vezes a transparência é vista como um mecanismo de *accountability* dos agentes públicos, dando-se evidência não à informação divulgada, mas sim ao impacto da divulgação dessa informação na atuação dos governos, uma vez que inibe a adoção de comportamentos inadequados (Williams, 2015).

2.2. O quadro legal e institucional da transparência

Um quadro legal de boa qualidade, por si só, não se traduz necessariamente numa implementação apropriada das leis. Os cidadãos têm atualmente acesso a um vasto repositório de informação, mas na prática não têm acesso à informação necessária a uma participação ativa na tomada de decisões e no desenho, implementação e monitorização de políticas públicas. Neste âmbito, o presente subcapítulo apresenta o quadro regulatório nacional e internacional existente relativo ao acesso à informação por parte do cidadão, fazendo parte de um esforço no sentido de tornar as atividades governamentais mais transparentes, abertas e próximas dos cidadãos.

O acesso à informação faz parte da Declaração Universal dos Direitos Humanos (art.º 19) e é uma ferramenta fundamental para tornar as atividades governamentais mais transparentes, abertas e próximas dos cidadãos. No quadro da União Europeia (UE) os mecanismos mais importantes são a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, o Tratado de Lisboa,

o Regulamento (CE) n.º 1049/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de maio, que concede aos cidadãos o direito de aceder a documentos produzidos pelas instituições europeias em todas as áreas de atividade, e a Diretiva 2003/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de novembro, acerca da reutilização de informação do setor público, já transposta em todos os Estados-Membros.

A UE ao adotar esta Diretiva, também conhecida como *PSI Directive*, ou seja, *Public Sector Information Directive*, introduz um quadro legislativo comum e regula a forma como as entidades do setor público devem disponibilizar a informação produzida para reutilização, de modo a remover barreiras como práticas discriminatórias, monopólios e falta de transparência no espaço europeu.

No seu projeto *European National Integrity Systems*, a *Transparency International* efetua algumas advertências respeitantes à implementação de legislação sobre o acesso à informação na Europa: taxas demasiado onerosas, atrasos longos, fraca informação pública a respeito da legislação aplicável, inexistência de uma entidade independente de monitorização e incapacidade, a nível da administração autárquica, de cumprir os regulamentos aplicáveis.

Para a OECD (2003), um quadro legal e institucional de acesso à informação, consulta e participação pública de boa qualidade contribui para a melhoria da qualidade das políticas públicas, reduz os riscos de corrupção e aumenta a confiança pública no governo.

Em Portugal, há quatro princípios da Constituição da República Portuguesa (CRP) relacionados com a legislação de acesso à informação: o direito à informação (art.º 26 e 37), a reserva da intimidade e vida privada (art.º 26, 34 e 268), o segredo de justiça (art.º 20) e questões de segurança nacional e do Estado (art.º 268). Ainda que os cidadãos tenham direito à informação relativa à produção documental de representantes e agentes públicos, a CRP também estabelece o direito à proteção da informação (art.º 268) e segredo de justiça (art.º 20). A liberdade de expressão e informação (art.º 37) é equilibrada pela reserva da intimidade e vida privada (art.º 26). A CRP é, a este respeito, suportada e acrescentada pelo Código do Procedimento Administrativo (CPA), o qual refere, entre os art.º 61 a 65, um conjunto de direitos, garantias e princípios que sustentam a existência da própria lei de acesso aos documentos administrativos e garantem um conjunto de direitos aos cidadãos requerentes de informação produzida pela administração pública.

A lei portuguesa estabelece uma Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos (CADA) que funciona como agência de regulação no domínio do acesso à informação, gere as reclamações dos requerentes, fornece indicações sobre pedidos não diretamente dirigidos às entidades imediatamente responsáveis pela produção da informação em causa e presta aconselhamento a entidades públicas que pronunciem dúvidas acerca da disponibilização de informação. Em 2020, a maior parte das queixas dirigidas à CADA (2020), num total de 680, foram apresentadas por quem viu recusado o acesso a documentos administrativos, centrando-se no setor de administração pública autárquica (168), seguida dos setores da educação (127) e da saúde (105).

Reconhecendo a importância do valor da transparência, em Portugal foram transpostas as Diretivas 2003/4/CE e 2003/98/CE, através da aprovação da Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto⁴, referindo a LADA, que no seu art.º 2.º, intitulado «Princípio da administração aberta», refere que «a informação pública relevante para garantir a transparência da atividade administrativa, designadamente a relacionada com o funcionamento e controlo da atividade pública, é divulgada ativamente, de forma periódica e atualizada, pelos respetivos órgãos e entidades». Apesar do enquadramento legal existente desde 1993⁵, a legislação não se revelou suficiente, como reportado pela avaliação do Sistema Nacional de Integridade português (SNI, 2012, p. 33), «o acesso pelos cidadãos a informações sobre as atividades do setor público é feito através dos planos e dos relatórios de atividades dos diversos organismos e estes nem sempre estão disponíveis nos sites institucionais».

Assim, a LADA, no que concerne aos deveres de publicitação (art.º 10), começa por referir no n.º 1

os órgãos e entidades a quem se aplica a presente lei publicitam nos seus sítios na *internet*, de forma periódica e atualizada, no mínimo semestralmente (...) c) a informação cujo conhecimento seja relevante para garantir a transparência da atividade relacionada com o seu funcionamento, pelo menos, a seguinte: i) planos de atividades, orçamentos, relatórios de atividades e contas, balanço social e outros instrumentos similares.

⁴ Aprova o regime de acesso à informação administrativa e ambiental e de reutilização dos documentos administrativos, com vista à transparência do serviço público e a obrigação de publicação em Diário da República de determinados despachos e deliberações.

⁵ Primeira lei nacional relativa ao acesso aos documentos administrativos (Lei n.º 65/93, de 26 de agosto), revogada pela Lei n.º 46/2007, de 24 de agosto, igualmente revogada pela LADA (Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto).

No n.º 3 do mesmo artigo continua, «a informação deve ser disponibilizada em formato aberto», bem como no n.º 4 «a informação referida no n.º 1 deve permanecer disponível durante dois anos ou, no caso das autarquias locais, pelo período correspondente à duração de mandato».

Com a aplicação da LADA, a divulgação de informação por parte da entidade pública é tratada como regra, sendo o sigilo uma exceção, proporcionando uma maior proximidade aos cidadãos, promovendo assim a cultura de acesso e incentivando a participação da sociedade nas ações do governo. Daqui resulta que os agentes públicos estão obrigados a disponibilizar na *internet* a divulgação da sua informação administrativa, no princípio da administração aberta, promovendo um governo transparente, acessível a qualquer hora, responsável, prestador de contas e capaz de responder aos problemas, exigências e necessidades dos cidadãos. Segundo a LADA, informação administrativa é qualquer conteúdo, ou parte dele, que esteja na posse ou seja detido em nome dos órgãos e entidades da administração pública, sob a forma escrita, visual, sonora, eletrónica ou outra forma material, neles se incluindo: (i) procedimentos de emissão de atos e regulamentos administrativos; (ii) procedimentos de contratação pública; (iii) gestão orçamental e financeira; (iv) gestão de recursos humanos.

Ainda de acordo com a CADA (2020), é evidenciado que não é suficiente a garantia formal (legal) de acesso à informação administrativa. Pelo número de processos entrados naquele ano (747, sendo 67 por consultas e 680 por queixas) verifica-se que, na prática, esse acesso é muitas vezes dificultado por obstáculos processuais (e outros) que a utilização das tecnologias de informação não permite ultrapassar na totalidade. Sobre este assunto Jorge, Sá e Lourenço (2012, p. 44) afirmam que

na prática, a legislação existente que permite o acesso dos cidadãos à informação das entidades públicas, não especifica de que modo esse acesso deve ser facilitado, nomeadamente recorrendo às tecnologias de informação. Assim, vários mecanismos e soluções são implementados pelas diversas entidades, o que pode dificultar a real apropriação da informação por parte dos cidadãos, além de complexificar a avaliação do desempenho da administração pública e dos governos no que concerne a esta importante dimensão da governação pública (*accountability*).

Também no âmbito do quadro legal da transparência, a Lei-Quadro dos Institutos Públicos, no que concerne aos deveres de publicitação no seu *website* (art.º 44º), refere que «os institutos públicos devem disponibilizar uma página eletrónica, com todos os dados relevantes, nomeadamente: a) os diplomas legislativos que os regulam, os estatutos e

regulamentos internos; b) A composição dos corpos gerentes [...] e respetiva remuneração; c) os planos e relatórios de atividades dos últimos três anos; d) os orçamentos e as contas dos últimos três anos, incluindo os respetivos balanços; e) o mapa de pessoal [...]».

A este propósito, já a Resolução de Conselho de Ministros n.º 95/99⁶, de 29 de julho, incentivava práticas de informação permanente onde os meios eletrónicos de comunicação e difusão têm um papel central na publicação da informação detida pela administração pública. Na mesma senda, Oliveira, Santos & Amaral (2003) preconizam 38 recomendações para a construção de *websites* da administração direta e indireta do Estado, que cada entidade deve cumprir, sendo a informação mínima a publicar no *website* uma delas. Esta recomendação assegura um volume mínimo de conteúdos, tais como relatórios de contas, planos de atividades e orçamentos, que um qualquer *website* deve apresentar, para garantir sempre que a presença na *internet* de um qualquer organismo público se reveste de potencial utilidade para a comunidade que pretenda servir.

Por último, a adesão de Portugal ao *Open Government Partnership* (OGP)⁷ em 2017, a instituição da Rede Nacional de Administração Aberta e a elaboração e aprovação em 2018 do I Plano de Ação Nacional de Administração Aberta (PANAB), bem como a aprovação da Estratégia Nacional Anticorrupção 2020-2024⁸, foram os últimos passos normativos dados para a constituição de uma administração pública mais transparente, próxima e capaz de responder às necessidades dos cidadãos. Com efeito, num conjunto de 8 compromissos da Administração Aberta definidos pela Rede para promover a transparência, o 7º diz respeito à operacionalização da LADA, «dado que as entidades produtoras de informação administrativa e ambiental ainda não implementaram as medidas necessárias ao robustecimento da oferta dessa informação, subtraindo-se, ao domínio público, um volume importante de informação social, económica, ambiental e civicamente relevante» (PANAB, 2018, p. 32).

Nesta sequência, não restam quaisquer dúvidas de que as entidades públicas estão já obrigadas legalmente à produção de um conjunto vasto de informação financeira, bem como

⁶ Determina a disponibilização na *internet* de informação detida pela administração pública.

⁷ A parceria para a Administração Aberta/*Open Government Partnership*, é uma iniciativa multilateral, lançada em setembro de 2011 pelos chefes de estado e de governo de oito países (África do Sul, Brasil, Estados Unidos da América, Filipinas, Indonésia, México, Noruega e Reino Unido), atualmente com 78 membros, visa garantir compromissos concretos dos governos para promover a transparência, fomentar a participação pública, combater a corrupção e utilizar as novas tecnologias para fortalecer a democracia participativa.

⁸ Resolução do Conselho de Ministro n.º 37/2021, de 6 de abril.

à sua divulgação, embora esta última obrigação não abranja a totalidade da documentação produzida.

2.3. Divulgação de informação via *internet*

Uma das formas que os cidadãos têm para medir o nível da transparência das entidades é a análise da informação divulgada por estas nos seus *websites*, utilizando as tecnologias de informação para esse efeito. Posto isto, torna-se fundamental que as entidades façam uso destas ferramentas de forma a incrementar os níveis de transparência, permitindo a estas melhorar os níveis de confiança dos cidadãos na ação que desenvolvem.

Para medir o nível de divulgação da informação nos *websites* das entidades, nomeadamente medir a transparência no setor público, existem inúmeros estudos, não existindo, contudo, uma forma única e abrangente de a quantificar, podendo esta variar de acordo com os critérios e metodologias aplicadas. O propósito deste subcapítulo será apresentar alguns desses estudos, tanto para o setor privado como para o público, sendo o primeiro influenciador e orientador do segundo no âmbito desta prática.

Por conseguinte, no que respeita ao setor privado, para Morales, Nascimento e Calcagno (2005) procuraram descrever as características da informação financeira e contabilística divulgada na *internet* por empresas cotadas da Argentina, Brasil e Chile e compará-las entre si. O estudo teve por base o método de questionário, no qual estabeleceram algumas variáveis respeitantes à divulgação da informação financeira nos *websites*. É de referir que o balanço e a demonstração dos resultados são na sua maioria publicados em todos os países, sendo essas demonstrações financeiras publicadas nos sítios *web* dessas empresas, revelando-se que são as brasileiras aquelas que apresentam maior percentagem de publicitação, obtendo 98% relativamente a três variáveis: possibilidade de efetuar *download* da informação financeira, disponibilização de contatos para consultas (e-mail) e apresentação da informação em língua inglesa.

No mesmo âmbito, para Fernandes (2008), existem fatores relevantes que podem influenciar a divulgação da informação de natureza financeira, organizacional e ambiental por parte das empresas nos seus *websites*. Foram objeto de estudo 674 empresas que exercem a sua atividade em Portugal, tendo sido selecionadas, por método não aleatório, segundo dois critérios: a dimensão (medida em termos de indicadores financeiros e de atividade) e existência de valores cotados em bolsa (ações). No estudo foram utilizadas as análises

univariada, bivariada e multivariada para estudar de que modo se relacionam as variáveis ambientais (país, sistema legal e valores culturais) e as variáveis organizacionais (dimensão, rentabilidade, endividamento, emitente de valores mobiliários, auditor e setor de atividade), com o índice de divulgação da informação financeira através dos sítios *web*. O estudo permitiu obter resultados que indiciam uma associação positiva entre as variáveis dimensão e rentabilidade e o nível de divulgação da informação financeira, uma associação negativa entre a variável endividamento e o nível de divulgação da informação financeira. Quanto à variável auditoria (existência de Revisão Legal de Contas) os resultados são inconclusivos, embora indiquem, para um número significativo de empresas, uma relação positiva com o nível de divulgação da informação financeira. O autor concluiu ainda que, contrariamente ao esperado, a informação de natureza ambiental e social não é relevante no estudo, sugerindo assim que o conceito de utilidade para os agentes económicos centra-se na informação de natureza económico-financeira.

No que concerne ao setor público, Moon, Welch e Wong (2005) estudaram os efeitos dos *websites* oficiais das entidades públicas como ferramentas de disponibilização de informação, alegando que não existe transparência sem acessibilidade na navegabilidade num sistema social em grande escala, e defendendo que só haverá transparência se a magnitude de informação disponibilizada *online* for tempestiva nos sítios *web* dessas entidades.

No estudo desenvolvido por Caba Pérez, López e Rodriguez (2005), procurou-se verificar de que forma os governos utilizam as novas tecnologias para divulgar informação sobre as finanças públicas aos seus cidadãos. Os autores destacam as vantagens da *internet* para a divulgação da informação financeira em comparação com o formato impresso, propondo um modelo para a divulgação do relato financeiro *online* para os países da UE, tendo como objetivo facilitar o acesso dos cidadãos a essa natureza de informação. Estes autores defendem que os cidadãos como financiadores das entidades do setor público, podem ser considerados um dos principais grupos de *stakeholders* da informação financeira governamental.

Desta forma, os cidadãos necessitam de informações relevantes, de modo a avaliarem a gestão pública e verificarem a eficiência, a eficácia e a economia na aplicação dos recursos públicos, destacando os autores três tipos de informação a ser fornecida: (a) fluxo de informação orçamental e de tesouraria; (b) informação financeira e indicadores; (c) gestão

dos serviços prestados. Ainda segundo os autores, o reporte financeiro *online* deve conter as seguintes características: (a) completo; (b) atual; (c) compreensível; (d) claro; (e) comparável; (f) relevante; (g) confiável.

De acordo com a OECD (2003), o conceito *e-Government* é definido como o uso das tecnologias de informação e comunicação (TIC) e, em particular, da *internet*, como uma ferramenta para alcançar um governo melhor, capaz de alterar a forma de comunicação da administração pública com a sociedade através do uso das novas tecnologias. A escolha da aplicação do conceito *e-Government* por parte das organizações visa fortalecer a transparência e a *accountability*, procurando desta forma mudar o papel passivo dos cidadãos.

Também Meijer (2003) refere no seu estudo que a utilização das TIC permite melhorar a transparência informacional e analítica, referindo-se a primeira à qualidade de dados registados e divulgados pelo governo e a segunda ao incremento de oportunidades para os cidadãos analisarem as ações dos governos. Não obstante, apesar dos benefícios associados à utilização das TIC na persecução contínua da melhoria dos níveis de transparência, existem entidades que continuam resistentes à utilização da *internet* como meio de alcance e incremento da transparência (Welch & Wong, 2001).

No que concerne à informação financeira disponibilizada na *internet*, esta é uma prática amplamente conhecida na literatura como IFR, a qual consiste no uso de *sites* na *internet* pelas entidades para disseminar informação sobre o desempenho financeiro (Magalhães *et al.*, 2013). De forma idêntica, Lymer (1999) argumenta que a prática de IFR pode ser definida como a divulgação pública de informação financeira pelas entidades via *internet* ou através de meios de comunicação relacionados com a *internet*. Por conseguinte, autores como Cabedo (2001), Debreceny e Gray (1999) e Lymer (1999) referiram a necessidade de estabelecer normas que orientem as empresas na forma de estruturar a informação fornecida no que diz respeito ao seu formato, termos e conteúdo da informação financeira digital divulgada via *internet*, havendo a necessidade de intervenção de órgãos reguladores para a elaboração de códigos de conduta.

Os principais impulsionadores em termos de organização de informação são algumas organizações de renome mundial, tal como o *International Accounting Standards Board* (IASB), o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW), o *Canadian Institute of Chartered*

Accountants (CICA) e o *International Federation of Accountants* (IFAC). Em Portugal, esse papel cabe à Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

As práticas de publicitação de informação no mercado são constituídas por uma variedade de situações, cujas estratégias de divulgação, vantagens e desvantagens se apresentam no Quadro 2.3. Segundo Trombetta (2002), a divulgação total prevê que a empresa revele toda a informação para parecer transparente perante os seus destinatários. A entidade pode ponderar revelar apenas a informação que é considerada obrigatória por lei, e assim segue a estratégia denominada de ausência ou falta de divulgação. A divulgação parcial tem como característica publicitar a informação seletivamente, ou seja, a entidade disponibiliza informação que lhe confere vantagens e oculta o resto.

Quadro 2.3 - Vantagens e desvantagens da estratégia de divulgação da informação

Estratégias de divulgação	Vantagens	Desvantagens
Divulgação total	<ul style="list-style-type: none"> • Máxima transparência • Relação positiva com os investidores • Baixo custo do capital 	<ul style="list-style-type: none"> • Sobrecarga de informação • Perda de vantagem e competitividade
Divulgação parcial	<ul style="list-style-type: none"> • Seletividade • Difícil de distinguir da divulgação total • Evitam-se custos de divulgação 	<ul style="list-style-type: none"> • Possibilidade de acarretar altos custos de capital • Perda de vantagem competitiva
Ausência de divulgação	<ul style="list-style-type: none"> • Salvaguarda de vantagem competitiva • Ocultar as más notícias 	<ul style="list-style-type: none"> • Altos custos de capital • Reputação negativa nos mercados • Possível reação das autoridades reguladoras

Fonte: Adaptado de Trombetta (2002, p. 7)

Dada a forte evolução tecnológica também originada pela crescente globalização, novos canais de distribuição, novas formas organizacionais e algumas modificações ao nível de divulgação foram surgindo no sentido de melhorar o conteúdo da informação, tendo a informação financeira um estatuto importante. No momento em que surgiu uma nova análise da informação, a informação não financeira começou a desempenhar um papel de complementaridade da informação divulgada pelas empresas.

No que concerne à prestação de contas que é realizada atualmente, esta comporta informação voluntária, mas acima de tudo é realizada pela obrigatoriedade legal imposta e, por isso, é necessário falar-se da informação obrigatória que o relato anual comporta. Para a

administração pública portuguesa, a CNC elaborou o SNC-AP, consistente com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)⁹ e com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS), com obrigatoriedade de aplicação definida para 01/01/2018¹⁰, tendo sido excecionadas da sua aplicação, em 2018, as entidades da administração local, as instituições de segurança social, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e a Caixa Geral de Aposentações. A aprovação deste normativo veio estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base do acréscimo, fomentar a harmonização contabilística, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas.

No que diz respeito à informação orçamental e financeira em vigor, o SNC-AP identifica o conjunto completo de demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que devem ser aprovadas e divulgadas pelos órgãos de gestão competentes das entidades públicas. Esse relato público encontra-se distribuído por três subsistemas contabilísticos, abrangendo os relatos orçamental, financeiro e de gestão, regulados pelas normas de contabilidade pública (NCP) indicadas no Quadro 2.4.

Quadro 2.4 - Normativos de relato individual por subsistema contabilístico do SNC-AP

Contabilidade Orçamental	Contabilidade Financeira	Contabilidade de Gestão
NCP 26 - Contabilidade e relato orçamental	NCP 1 - Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras NCP 2 - Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros NCP 17 - Acontecimentos após a data de relato NCP 20 - Divulgações de partes relacionadas NCP 25 - Relato por segmentos	NCP 27 - Contabilidade de gestão

Fonte: Adaptado de Nunes, Rodrigues e Viana (2019, p. 300)

⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

¹⁰ Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro (art.º 3º).

O relato orçamental é o mecanismo que permite verificar o cumprimento da lei em termos de finanças públicas, podendo também proporcionar aos utilizadores informação que indique se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adotado e também se cumprem os requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas competentes.

Os instrumentos de relato orçamental descritos na NCP 26 são uma representação estruturada da execução e desempenho orçamental de uma entidade, tendo como objetivo proporcionar informação acerca do orçamento inicial, das alterações orçamentais, da execução despesas e das receitas orçamentais, dos pagamentos e recebimentos e do desempenho orçamental. O Quadro 2.5 assinala três tipos de demonstrações orçamentais definidas na NCP 26.

Quadro 2.5 - Tipos de demonstrações orçamentais

Tipos	Descrição
Demonstrações previsionais	Orçamento (enquadrado num plano orçamental plurianual) Plano plurianual de investimentos
Demonstrações de relato	Demonstração do desempenho orçamental Demonstração de execução orçamental da receita Demonstração de execução orçamental da despesa Demonstração da execução do Plano Plurianual de Investimentos Anexo às demonstrações orçamentais
Demonstrações orçamentais consolidadas	Demonstração consolidada do desempenho orçamental Demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza

Os objetivos de elaboração do relato financeiro pelas entidades públicas são o de proporcionar informação sobre essas entidades que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas (*accountability*) e para a tomada de decisões. No setor público o relato financeiro é mais abrangente do que o setor empresarial, pois o mesmo não se limita às demonstrações financeiras. Nesse sentido, a estrutura concetual da informação financeira pública, prevista no SNC-AP, estabelece que a informação proporcionada pelo relato financeiro deve incidir, genericamente:

- ✓ Posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa;
- ✓ Prossecução dos objetivos da prestação do serviço;
- ✓ Informação prospetiva (financeira e não financeira);

- ✓ Informação explicativa.

Para facilitar a consolidação, com o SNC-AP, as entidades públicas passam a usar demonstrações financeiras idênticas às usadas no setor empresarial. A NCP 1 estabelece a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidade geral (individuais e consolidadas) componentes principais do relato financeiro de uma entidade pública ou de um grupo público, de forma a assegurar a comparabilidade, quer com as respetivas demonstrações de períodos anteriores, quer com as de outras entidades. Assim, a NCP 1 elenca um conjunto completo de demonstrações financeiras:

- ✓ Balanço;
- ✓ Demonstração dos resultados por naturezas;
- ✓ Demonstração dos fluxos de caixa;
- ✓ Demonstração das alterações no património líquido;
- ✓ Anexo às demonstrações financeiras (notas compreendendo um resumo das políticas contabilísticas e outras notas explicativas).

Nas entidades públicas, ao nível do relato financeiro, também é necessário considerar, nomeadamente, o que consta na Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)¹¹, no Decreto-Lei anual de execução do Orçamento do Estado e, na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas¹² e instruções associadas, emitidas pelo Tribunal de Contas.

Por outro lado, dado algumas entidades do setor público administrativo ainda não terem conseguido reunir as condições para a transição do SNC-AP, coexistem entidades que ainda adotam o referencial contabilístico Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)¹³ e os diferentes planos setoriais. Também este referencial contabilístico estabelece que os documentos de prestação de contas são: (1) Balanço; (2) Demonstração de resultados; (3) Mapas de execução orçamental: controlo orçamental – despesa, controlo orçamental – receita e Fluxos de Caixa; e (4) Anexos às demonstrações financeiras.

Para além dos documentos financeiros referenciados no SNC-AP e POCP adotados pelas entidades da administração pública, o Tribunal de Contas identifica outros, constantes nas

¹¹ Aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

¹² Aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

¹³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP e planos setoriais bem como para o SNC-AP, respetivamente a Instrução n.º 1/2004 - 2ª Secção, de 14 de fevereiro, e a Instrução n.º 1/2019, de 6 de março.

No que concerne ao relato de gestão, este permite avaliar o resultado das atividades e projeto que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos, sendo relevante para a implementação da orçamentação por programas. A NCP 27 dispõe que os documentos de prestação de contas (relato financeiro de finalidades gerais) devem divulgar informação sobre a avaliação de desempenho e avaliação por programas e, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de gestão. Nessa medida, a contabilidade de gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos e, sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões.

Adicionalmente, a NCP 27 refere que cada entidade deve emitir um Relatório de Gestão (ou relatório de atividades) onde deve incluir uma lista de indicadores de custos obtidos da contabilidade de gestão. Sendo este subsistema contabilístico uma ferramenta de apoio à gestão, esta deve dar informação constante sobre os custos das principais atividades e desvios em relação ao previsto. A CNC (2017) apresenta um conjunto de modelos indicativos de mapas finais de relato à gestão, indicados no Quadro 2.6, que poderão ser elaborados para obter a informação preconizada nesta norma.

Quadro 2.6 - Divulgações no âmbito da contabilidade de gestão

Quadro 1	Resultados por funções
Quadro 2	Resultados por produtos vendidos ou serviços prestados no período
Quadro 3	Custos por atividades, incluindo a informação da subatividade e das bases de repartição
Quadro 4	Gastos de produção por produtos e serviços finais, incluindo desvios
Quadro 5	Rendimentos e gastos ambientais
Quadro 6	Rendimentos gerais e gastos não incorporados

Fonte: CNC (2017)

Na mesma senda, no que concerne à informação financeira e não financeira cujo conhecimento seja relevante para garantir a transparência da atividade que as entidades no decorrer do seu funcionamento produzem, a lei da transparência portuguesa, a LADA,

identifica um conjunto de documentos que devem ser publicitados, no mínimo semestralmente, em formato aberto, nos seus sítios na *internet*, de forma periódica e atualizada: (1) planos de atividades, orçamentos, relatórios de atividades e contas, balanço social e outros instrumentos de gestão similares; (2) composição dos seus órgãos de direção e fiscalização, organograma, ou outro modelo de orgânica interna; (3) todos os documentos, designadamente despachos normativos internos, circulares e orientações, que comportem enquadramento estratégico da atividade administrativa.

2.4. Teorias sobre a base da transparência na divulgação de informação

Os estudos que tentam explicar a razão de distanciamento entre as promessas de uma administração aberta e um governo transparente na gestão pública e o que efetivamente acontece na prática têm vindo a ser realizados e alicerçados em várias teorias. Talvez a principal razão desta dicotomia esteja na natureza da relação dos seus atores – Estado e cidadãos – pois quando não está alinhada, essa relação tende a ser conflituante e pode gerar problemas na condução de uma boa governação, assente no princípio da transparência na divulgação da informação via *internet*.

De acordo com Lira e Neves (2020) existe a ideia bastante presente na literatura de que a transparência e *accountability* são concetualizadas nos termos da relação existente entre o principal e o agente, o que remete para a teoria de agência, tendo sido esta a teoria dominante nas investigações relacionados com o tema em estudo. No entanto a utilização isolada de uma teoria não é suficiente (Lira & Neves, 2020) para proporcionar uma estrutura adequada para explicar os resultados da investigação (Magalhães *et al.*, 2013), justificando-se a utilização de multi-teorias para explicar o fenómeno IFR, de forma a complementar ou mesmo substituir a perspetiva dominante (Royo *et al.*, 2019; Ntim *et al.*, 2017).

Atendendo ao quadro teórico existente na literatura sobre o IFR ou *accountability* que as entidades realizam, a sustentação teórica desta investigação enquadrada no setor público, terá por base as teorias ligadas às práticas de IFR, que possibilite a interpretação dos resultados empíricos do presente estudo. Nesse âmbito, este subcapítulo será dedicado à explanação dessas teorias, de forma a relacioná-las com as práticas de divulgação de informação financeira através da *internet* do setor público, nomeadamente a teoria da agência, teoria da legitimidade e teoria da sinalização.

2.4.1. Teoria da agência

A teoria da agência encara uma organização como uma rede de contratos, dando ênfase às relações que se estabelecem entre os vários parceiros, aos seus objetivos pessoais e coletivos e aos equilíbrios que se estabelecem dessas relações. O gestor e as suas motivações têm um papel central nesses posicionamentos. Nessa medida, o foco da teoria da agência recai sobre o contrato e as relações que daí advêm, nomeadamente decidir quem é o agente que detém mais informação para o desempenho de uma atividade, sendo as relações contratuais essenciais na vida de qualquer organização.

Para Jensen e Meckling (1976) uma relação de agência pode ser definida como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o principal) contratam outra (o agente) para realizar um serviço ou trabalho em seu proveito. Nesta relação contratual o principal delega alguma autoridade de tomada de decisão no agente, facto que origina conflito de interesses resultantes da separação entre propriedade e controlo, pela não participação do principal na gestão das organizações. Para os autores, este problema da agência existe em todos os contextos organizacionais, no setor privado entre os acionistas, gestores e credores, e de igual modo no setor público, entre os políticos (agente) e os eleitores (principal).

Ao mesmo tempo, para Lane (2005), uma relação de agência acontece quando agentes (eleitos/governo) atuam no interesse do principal (eleitores/cidadãos). Os cidadãos esperam que as governantes realizem serviços que são do seu interesse, não tendo a certeza se esses agentes públicos executam as tarefas da forma que lhes foi confiada.

De acordo com Deegan e Samkin (2010), a teoria da agência assenta no pressuposto de que os comportamentos individuais são motivados por interesses pessoais e que os indivíduos tendem a agir de forma oportunista para aumentar a sua riqueza. Por conseguinte, existem dois pressupostos decorrentes desta premissa: a) tanto o principal como o agente são maximizadores de utilidade, os quais tendem a potenciar os resultados através de diversos meios; b) os interesses de ambas as partes podem não ser alinhados (Jensen & Meckling, 1976; Ross, 1973).

Estas duas hipóteses indicam que tanto o principal como o agente têm os seus próprios interesses, procurando maximizar a sua utilidade individual, que é suscetível de resultar em conflitos entre eles, o chamado problema de agência (An *et al.*, 2011; Ross, 1973). Desta

forma, a teoria da agência demonstra que os conflitos de interesse entre o principal e o agente originam custos de agência (Morris, 1987).

Nessa medida, os conflitos entre o agente (políticos/governantes) e o principal (eleitores/cidadãos) surgem quando a informação é incompleta e existem assimetrias de informação, uma vez que uma das partes (agente) possui informação em detrimento da outra parte (principal). Este problema acontece porque o agente tende a focar-se mais para a atividade da organização do que o principal, sendo que a assimetria de informação tende a agravar o problema de agência (An *et al.*, 2011).

A este propósito, Stiglitz (2002) explica que há uma assimetria natural de informações entre os que governam e os que são governados muito parecida com a assimetria informacional existente entre os gestores das empresas e seus acionistas. Num Estado democrático, os cidadãos têm o direito de serem informados sobre o que os seus governantes fazem, sobre as suas motivações e a participarem de forma ativa na gestão das políticas públicas. Esse Estado pressupõe uma administração aberta subjacente ao princípio da transparência. No entanto reconhece-se que, por interesse próprio, os governos e os seus líderes não incentivam o *disclosure* e, conseqüentemente, a disseminação de informações contrárias aos seus interesses (Stiglitz, 2002).

De igual modo, para Lane (2005) a assimetria de informação é um incentivo para que os eleitos ajam ou se comportem de forma inadequada na medida em que os cidadãos não conseguem monitorizar inteiramente o agente. Isto ocorre porque os interesses do principal são distintos dos do agente. Nesse sentido, para este autor o agente deve ser responsabilizado pelas suas ações para demonstrar que agiu de acordo com os seus compromissos.

De acordo com Jensen e Meckling (1976), os custos de agência envolvem três componentes:

- ✓ custos das medidas de supervisão, suportadas pelo principal para controlar o cumprimento do contrato de agência, que incluem os custos de realização do contrato, incentivos, prémios e supervisão e controlo das ações do agente;
- ✓ custos do agente, relativos à promessa do agente em agir no interesse do principal, nomeadamente no controlo interno, no autocontrolo do agente, de obtenção de informação e do dispêndio em indemnizar o principal por danos causados;
- ✓ custos residuais, valor remanescente perdido pelo principal pelo facto de o agente não atuar exclusivamente no interesse do principal.

Com base na teoria desenvolvida e para reduzir o problema de agência Jensen e Meckling (1976) sugeriram que as organizações deveriam adotar uma série de medidas para alinhar os interesses dos envolvidos, visando o seu sucesso. Para tal, foram estabelecidas medidas que incluíam práticas de monitorização, controlo e ampla divulgação de informação. A este conjunto de práticas convencionou-se chamar de governança (administração). Desta forma, como afirma Marques (2007), a governança corporativa «é um conjunto de regras que visam minimizar os problemas de agência».

Para Laswad *et al.* (2001), as relações de agência motivam os agentes a divulgar informação que permita a monitorização das suas ações, acrescentando a este propósito, Cerrillo-i-Martínez (2011) que a divulgação assimétrica de informação dos agentes públicos para os cidadãos, paradoxalmente, força a administração pública a adotar mecanismos para lidar com essas assimetrias e estimular a divulgação e o intercâmbio de informação para a sociedade.

Porém, os agentes públicos tendem a agir em função dos seus interesses próprios com o objetivo de maximizar a sua riqueza pessoal, a qual se verifica na sua reeleição, bem como do aumento do seu rendimento atual e futuro, tanto pecuniário como não pecuniário (Zimmerman, 1977). Nessa medida, o gestor público pode obter benefícios pessoais à custa do principal sobre a forma de gratificações extras, a fim de aumentar a sua riqueza.

Do mesmo modo, e de forma análoga aos agentes públicos, os eleitores também assumem o seu autointeresse, procurando aumentar a sua própria riqueza, a qual está relacionada com as ações de agentes políticos, através do poder de cobrar tributos ou de determinar o conjunto e a qualidade dos serviços públicos oferecidos aos eleitores (Zimmerman, 1977). Adicionalmente, fundamenta que embora a partilha dos benefícios provenientes dos serviços públicos seja heterogénea, cada eleitor tem incentivos para monitorizar o comportamento dos agentes públicos (Magalhães *et al.*, 2013).

Nesta relação de agência, os eleitores, ao agruparem-se em grupos de interesse, podem ganhar força política e assim podem vir a influenciar os resultados eleitorais, na medida em que esses grupos têm incentivos para recolher informação sobre os comportamentos e ações dos agentes políticos. Ao mesmo tempo, os políticos persuadidos pelo desejo de serem reconduzidos, tendem a defender políticas que beneficiam esses grupos de interesse, bem como a divulgar informação sobre a sua gestão, como uma forma de se legitimarem perante o seu eleitorado (Laswad *et al.*, 2001). De acordo com os autores, as ações dos políticos em procurarem maximizar a sua própria riqueza dão aos eleitores, como financiadores dos

agentes públicos, um incentivo para a monitorização do comportamento dos gestores políticos (Magalhães *et al.*, 2013).

Por conseguinte, surge uma nova relação de agência, em que os grupos de interesse (principal) controlam o comportamento dos políticos (agente), que por sua vez divulgam informação para demonstrar que são dignos do seu voto por cumprirem as suas promessas eleitorais. Baber (1983), citado por Magalhães *et al.* (2013), argumenta que os incentivos dos políticos em divulgar informação para fins de legitimação perante o seu eleitorado aumentam com o incremento da competição política.

A teoria da agência atribuiu à divulgação de informação um papel importante como instrumento de influência dos agentes públicos junto do seu eleitorado, no sentido de afetar positivamente o serviço público prestado, dado que um dos pressupostos da teoria é a assimetria de informação entre as partes contratantes.

Por fim, a argumentação indica que na teoria de agência, as relações entre o principal e o agente no setor público, oferece incentivos para que os agentes públicos divulguem voluntariamente informação que permita a monitorização do seu comportamento e das suas ações e, por conseguinte, uma das formas de reduzir os custos de agência é aumentar a quantidade de informação divulgada pelos agentes públicos (An *et al.*, 2011, citado por Magalhães *et al.*, 2013).

2.4.2. Teoria da legitimidade

A prática de IFR também é justificada com base na teoria da legitimidade sendo definida como a perceção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições (Suchman, 1995). Esta teoria propõe explicar as práticas de transparência das entidades, sugerindo a existência de um contrato social entre estas e a sociedade em que atuam, esforçando-se para que as suas atividades sejam percebidas como legítimas e aceites socialmente (Fernandes, 2008). Caso a legitimidade organizacional seja ameaçada, as entidades divulgam informação para promover essa legitimidade (Deegan, 2002).

Nesse sentido, a organização deve operar dentro das expectativas e normas da sociedade em geral, tendo em vista que somente as entidades com *status* de legitimidade recebem a permissão social para continuar as suas atividades (An *et al.*, 2011).

Por conseguinte, a divulgação da informação sobre as atividades desenvolvidas pelas entidades é considerada uma forma de legitimar os seus procedimentos, aumentando a legitimidade global das organizações (Rodríguez *et al.*, 2013). Com efeito, a divulgação de informação é vista como uma forma das entidades ganharem confiança junto da sociedade, permitindo mudar a perceção dos cidadãos junto destas e assim aumentar a sua legitimidade (Tejedo-Romero & Araújo, 2016). Neste âmbito, a teoria da legitimidade é vista como uma forma de explicar e justificar a divulgação de informação e a transparência por parte das entidades.

De acordo com Curtin e Meijer (2006), a transparência no sentido de divulgação de informação por parte dos agentes públicos está geralmente relacionada com a legitimidade, argumentando que esta prática permitirá ao cidadão avaliar e monitorizar as ações dos governos, aumentando a legitimidade das instituições governamentais. De igual modo, para Cruz *et al.* (2015) a transparência tem sido vista como uma ferramenta para aumentar a legitimidade e a confiança nos governos, porém a legitimidade poderá ser fortemente afetada caso haja decisões políticas omissas de transparência que envolvam *trade-offs*.

A este propósito, Magalhães (2015) afirma que as organizações devem, constantemente, submeterem-se a um teste de legitimidade e relevância para verificar se a sociedade procura os seus serviços e se as suas atividades contam com a aprovação social. Adicionalmente refere que se a organização não puder justificar a sua continuidade perante a sociedade, gradualmente os cidadãos incumbem-se de revogar o “contrato social”, dado que o desempenho da organização não vai de encontro às suas expectativas relevantes.

Assim, uma das formas utilizadas pelas organizações para criar legitimidade nas suas ações é a prática de IFR, podendo ser um recurso para recuperar a confiança do cidadão e mudar a perceção que têm das organizações. Adicionalmente para que as estratégias corretivas da legitimidade possam surtir os efeitos esperados sobre os *stakeholders*, devem ser sempre acompanhadas da divulgação de informação, tendo em vista que as políticas de divulgação representam um importante meio pelo qual a administração pode influenciar as perceções externas sobre a organização. Nessa medida, a prática de IFR pode ser considerada como um forte sinal da legitimidade das entidades públicas (Deegan, 2002 citado por Magalhães, 2015).

A divulgação de informação nos *websites* das entidades públicas pode ser uma forma de aumentar a confiança nos governantes públicos, bem como melhorar a imagem e reputação

junto daqueles que os elegeram (Tejedo-Romero & Araújo, 2016). Dessa forma, as entidades públicas tendem a divulgar informação financeira nos seus sítios *web* como um meio de aumentar a interação com os cidadãos e de se legitimarem perante a sociedade (Magalhães, 2015).

2.4.3. Teoria da sinalização

A teoria da sinalização atua com a assimetria de informação existente no mercado de transações, em que uma das partes de um contrato tem mais ou melhor informação do que a outra parte. Sinalizar consiste na emissão de sinais (informações) que realçam situações que decorrem da atividade de uma entidade, de modo a obter vantagens competitivas nas suas transações, caracterizando-se esta situação como uma relação assimétrica.

O termo sinalização foi utilizado por Spence (1973), com o objetivo de explicar o comportamento das relações no mercado de trabalho, entre empregador e empregado. No entanto, segundo Magalhães (2015), esta teoria também tem o potencial de explicar a prática de IFR. Embora esta teoria tenha sido desenvolvida para explicar desequilíbrios de informações (ou sinais) no mercado de trabalho, de acordo com Morris (1987), a sinalização é um fenómeno que poderá ter aplicação em qualquer mercado com assimetria de informação.

Como afirma Mendes (2012), esta teoria sugere que a assimetria de informação pode diminuir se a parte que possui mais informação (o gestor público) enviar sinais (informações) de interesse para a parte com menos informação. Devido à informação assimétrica, o cidadão apenas pode avaliar a gestão pública pela informação divulgada pelo governante e este tenderá a aumentar o nível de divulgação, sinalizando aspetos positivos que conduzam a uma avaliação positiva de atuação.

Do mesmo modo, Magalhães (2015) afirma que o modelo clássico de sinalização ocorre num ambiente de mercado entre o vendedor e o comprador, sendo evidente que o vendedor possui mais informação sobre o produto que o comprador, incorrendo na assimetria de informação. Nesse sentido, se o vendedor pretender justificar o preço mais elevado dos produtos perante o comprador terá de ter um incentivo de comunicação, sinalizando o seu modo de atuação como uma previsão de qualidade superior.

Por conseguinte, e aplicando o modelo clássico no campo das entidades públicas, Magalhães (2015) reafirma que inicialmente a gestão pública tenderá a possuir mais informação sobre a

sua atividade do que os *stakeholders*, pois estes não conhecem a qualidade de gestão da entidade pública devido à assimetria de informação, não conseguindo distinguir ou comparar a qualidade de várias entidades similares. Assim, irá existir uma perda de oportunidade por parte das entidades com uma qualidade acima da média na medida em que os cidadãos não a percebem, em detrimento das entidades com uma baixa qualidade, obtendo estas um ganho de oportunidade. Desta forma, as entidades de alta qualidade têm o incentivo para destacar a sua qualidade, satisfazendo as necessidades dos cidadãos, atraindo investimento, sendo estes incentivos dados através da sinalização.

Portanto, pode-se afirmar que as entidades públicas podem utilizar os seus *websites* para divulgar a informação financeira como meio de sinalizarem aos *stakeholders* o seu nível de qualidade de gestão à semelhança dos seus pares.

Como explicado no subcapítulo 2.3., a utilização dos *websites* para a prática de IFR pode ser considerada um sinal de alta qualidade de gestão, implicando que a entidade é moderna e atualizada com a utilização das tecnologias, em detrimento de ser antiquada e conservadora (Magalhães, 2015).

Assim sendo, pode-se considerar que as TIC vieram melhorar a capacidade das entidades públicas em comunicar e partilhar informação financeira com os *stakeholders*, a fim de sinalizarem uma gestão eficaz, eficiente e transparente (Magalhães, 2015), tornando mais fácil a responsabilização por parte dos políticos e gestores públicos e das próprias instituições (Lira & Neves, 2020).

2.5. Índices utilizados nos estudos para medirem o nível de divulgação de informação nos *websites*

O número de estudos sobre os índices que medem o nível de divulgação de informação financeira prestada pelas entidades públicas utilizando a *internet* é ainda reduzido e concentra-se fundamentalmente ao nível da transparência e *accountability* nos governos locais, sendo praticamente inexistente nas áreas governativas regionais e centrais. Nesse sentido, a literatura teórica-empírica existente revela vários estudos que se debruçaram sobre a mensuração da extensão dessa prática de divulgação ou identificam os fatores que a determinam, dando origem à criação de índices que medem o grau de divulgação eletrónica de um conjunto de documentos financeiros e de prestação de contas (com ênfase para as características do seu conteúdo e para a sua conformidade com as normas contabilísticas e

de relato nacionais e internacionais), considerando também aspectos técnicos relacionados com as características dos próprios sítios *web* (acessibilidade, usabilidade, design, maturidade, etc.), em diversos setores da governação pública, sendo uma das principais formas de avaliar a transparência das organizações.

A generalidade dos índices de transparência desenvolvidos combina diversas dimensões de avaliação, incluindo a análise do tipo de informação disponibilizada (financeira, orçamental, de gestão), do conteúdo dos documentos e relatórios (conformidade com as normas), de características qualitativas (comparabilidade, relevância, fiabilidade, entre outras), e de aspectos técnicos relacionados com os *websites* das entidades (Jorge *et al.*, 2012). No entanto, a sua não uniformização nos estudos sobre IFR, contribui para a variabilidade dos resultados e, conseqüentemente, a diminuição da comparabilidade entre os diversos estudos (Magalhães, 2015).

O estudo de Caba Pérez *et al.* (2005) teve como objetivo verificar se as entidades da administração central dos Estados-membros da UE disponibilizam informação financeira nos seus *websites* oficiais. Para isso desenvolveram um índice de divulgação obtido a partir de três índices parciais (conteúdo, características qualitativas, design, navegabilidade e acessibilidade do sítio *web*), onde verificaram o tipo de informação divulgada *online*, se o relato financeiro possui as características indicadas e procuraram ainda verificar se os governos têm efetuado um esforço para projetar *websites* de fácil utilização. Os resultados obtidos permitiram concluir que os governos da UE não usaram a *internet* como meio de melhorar a transparência na divulgação da informação financeira e do relato financeiro aos cidadãos. Conclui-se, ainda, que há necessidade de uniformização de utilização de sistemas de informação financeira.

Rodríguez Bolívar, Caba Pérez e López Hernández (2006) estudaram a divulgação da informação financeira pela *internet* dos governos centrais de países com influência anglo-saxónica (Reino Unido, EUA, Austrália e Nova Zelândia), da América do Sul (Argentina, Colômbia, Perú e Paraguai), e da Europa Continental (Itália, Portugal e Espanha), com o objetivo de compreender a influência dos diferentes contextos culturais na prática IFR, construindo um índice para esse efeito, tendo em conta a sua relevância para os potenciais utilizadores. As componentes do índice compreendem três dimensões relativas ao conteúdo da informação financeira, suas características qualitativas e indicadores de desempenho, bem como, a configuração do sítio *web* no que diz respeito ao seu *design*, navegabilidade e

acessibilidade. Segundo estes investigadores, a cultura administrativa dos diferentes governos influencia profundamente a prática de divulgação eletrônica da informação financeira, tendendo os países anglo-saxônicos a fazer melhor uso do potencial da *internet* como meio de melhorar a transparência e a *accountability* aos cidadãos em relação aos restantes países do estudo.

Rodríguez Bolívar, Caba Pérez e López Hernández (2007) investigaram a prática de divulgação da informação financeira através da *internet* nos governos regionais espanhóis, baseando-se no índice desenvolvido por Caba Pérez *et al.* (2005). Os itens do índice desenvolvido incluem informação financeira, orçamental e não financeira, comparando os formatos da informação financeira das contas apresentadas em papel com as divulgadas na *web*, bem como alguns elementos básicos dos *websites* dos governos regionais. Os resultados demonstraram que estas entidades públicas não estão conscientes do potencial da *internet* para divulgarem a informação financeira por esta via. Para além disso, os autores não encontraram uma relação positiva entre o tamanho do governo regional, tendo em conta o número de habitantes, e a extensão da prática de IFR.

Gallego Álvarez, García Sánchez e Rodríguez Dominguez (2009) analisaram a divulgação da informação financeira através dos *websites* de 70 universidades públicas e privadas espanholas, com o objetivo de identificar os fatores que explicam a prática de divulgação eletrónica dessas entidades. O estudo analisou as variáveis tamanho, alavancagem da dívida, lucro, governo, tipo de universidade e orientação para a investigação. Os resultados revelaram que a extensão da prática da informação financeira é diminuta se comparada com a divulgação da informação não financeira. Além disso, as universidades com níveis de alavancagem da dívida mais baixos divulgam mais informação *online*, enquanto aquelas que têm maior volume de dívida têm mais relutância em divulgá-la nos seus *websites*.

Caba Pérez, Rodríguez Bolívar e López Hernández (2014) avaliaram se os governos centrais dos países membros da OCDE usam a *internet* como meio de divulgar informação financeira e se a mesma é influenciada por fatores socioeconómicos, nomeadamente, a pressão fiscal, a dívida *per capita*, a percentagem de população com formação superior, a percentagem de agregados familiares que utilizam a *internet*, concorrência política, riqueza económica e formas de governo. Os autores propõem um índice que avalia essa prática. Os resultados do estudo confirmaram que fatores como o nível educacional da população, o acesso à *internet* ou a pressão fiscal parecem não ter influência sobre as informações financeiras públicas

divulgadas na *internet*. Apenas a dívida *per capita* se mostra relevante no grau de transparência das informações obtidas via eletrônica para documentos de prestação de contas. No trabalho desenvolvido por Magalhães (2015) é analisada a prática de divulgação de informação financeira através da *internet* por parte dos 374 governos locais dos cinco países do bloco económico do MERCOSUL¹⁴ (Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela) e assentou nos pressupostos das teorias da agência, da legitimidade, da sinalização e da difusão da inovação. O autor utilizou o método qualitativo, para o estudo comparativo da prática de IFR, através da realização de entrevistas semiestruturadas direcionadas aos gestores públicos locais bem como o método quantitativo para a análise dos fatores determinantes dessa prática, propondo um índice de divulgação composto por 30 itens agrupados em três dimensões: conteúdo da informação financeira, características qualitativas da informação divulgadas e aspetos relacionados com o design, navegabilidade e acessibilidade do *website* governamental. Os resultados do estudo qualitativo permitiram concluir que há uma baixa taxa de utilização das TIC na gestão destes governos locais, evidenciando a inexistência de vontade política e a carência de recursos humanos e financeiros na adoção da prática de IFR, enquanto nos resultados quantitativos identificou como fatores determinantes dessa prática, somente nos governos brasileiros, a visibilidade do *website* na *internet* e a percentagem de domicílios com acesso à *internet*.

Guo, Ahmed, Kabir e Narayan (2016) exploraram as tendências da *accountability* das 8 universidades públicas da Nova Zelândia, entre 2000 e 2012, sustentada na teoria da legitimidade, aplicando um índice de *accountability* pública, que considera a divulgação de informação financeira, entre outros aspetos. O foco desta pesquisa centrou-se na análise das características que os relatórios anuais divulgados nos sítios *web* institucionais deverão ter para o cidadão, utilizando um questionário para o efeito. Os resultados demonstraram que as práticas da divulgação da informação financeira mudaram significativamente ao longo dos anos em termos de formato, conteúdo e extensão, motivada pelas alterações legislativas, apesar desta mudança não se verificar de forma uniforme entre as diferentes universidades.

Adicionalmente, os autores Tejedo-Romero e Araújo (2018) estudaram os determinantes do nível de transparência na administração pública espanhola dos governos locais. Para tal, os

¹⁴ Organização intergovernamental fundada a partir do Tratado de Assunção de 1991, que estabelece um modelo de integração entre os países membros com a lógica de mercado comum, isto é, livre circulação de bens, serviços, pessoas, informações e mercadorias.

autores utilizaram o índice de transparência dos municípios construído pela Transparência Internacional em Espanha como uma *proxy*. Os resultados demonstraram que a dimensão dos municípios está relacionada com os níveis de transparência, dado que estas entidades se encontram pressionadas por um maior número de cidadãos. Por outro lado, estes municípios onde a pressão fiscal é mais elevada, parecem estar mais propensos a ser transparentes com os seus munícipes, evitando assim conflitos de interesses entre eles. Igualmente puderam corroborar que os municípios com ideologias mais progressistas são os que mais informação divulgam e se revelam mais transparentes.

Vasto, Campo, Urquíia-Grande e Jorge (2019) desenvolveram um estudo com o objetivo de avaliar se os *websites* dos doze governos sul-americanos são eficazes e transparentes na informação que divulgam ao cidadão, criando para isso um índice multivariado baseado nos 75 itens do *Global Reporting Initiative* (GRI), igualmente analisando o contexto da acessibilidade da divulgação governamental de cada país, seguindo os estudos de Alcaraz Quilés *et al.* (2014, 2018). Os resultados advieram de pontuações atribuídas a cada país, enquadradas na perspetiva das dimensões ambientais, de despesa, sociais, estratégicas, económicas, informacionais, macroeconómicas e organizacionais. Estes autores concluíram que o Uruguai e o Chile têm os melhores desempenhos do ponto de vista da divulgação de informação nos *websites* governamentais, constatando que a Venezuela e o Suriname enredaram esforços para alcançar o melhor ranking nas dimensões despesa, assuntos sociais, informativos e macroeconómicos. Como a literatura demonstrou resultados divergentes, os autores igualmente concluíram que será necessária mais pesquisa para determinar se o índice de transparência se correlaciona com o aumento do uso das TIC e com as informações divulgadas nos *websites* destes países.

No que respeita ao contexto português, os estudos sobre os índices da transparência são reduzidos. Destaca-se o estudo de Mendes (2012) que procurou avaliar o nível de divulgação da informação financeira nos *websites* das autarquias locais em Portugal e identificar os fatores que potencialmente influenciam a sua divulgação, tendo por base as teorias da agência, positiva da contabilidade, da escolha pública e da sinalização. Para tal, o autor desenhou um índice de divulgação de informação financeira com o objetivo de avaliar o cumprimento por parte dos municípios na disponibilização de informação prevista no âmbito

do disposto do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL¹⁵) e da Lei das Finanças Locais¹⁶. O autor aferiu que é moroso e difícil aos diversos utilizadores, encontrar nos sítios web das autarquias locais a informação financeira, limitando a capacidade de estes poderem avaliar onde e de que modo foram aplicados os recursos públicos, e de alguma forma responsabilizar os autarcas pela aplicação dos mesmos. Os resultados permitiram ao autor constatar uma associação positiva da dimensão da autarquia na divulgação da informação nos sítios *web*, enquanto a competição política e a receita municipal por habitante tendem a influenciar, negativamente, essa divulgação.

Um outro estudo relativo aos determinantes da divulgação da informação financeira na *internet*, efetuado a 256 municípios portugueses divulgadores, foi realizado por Pires (2012), pretendeu mensurar o nível da divulgação da informação, bem como a diferenciação do nível de divulgação por categorias de informação. Os resultados da relação entre a divulgação da informação e os principais fatores explicativos mostraram uma relação positiva para a dimensão populacional bem como para o endividamento líquido, ou seja, os municípios com uma dimensão populacional e um endividamento líquido elevado divulgam mais informação, porém, a ideologia política apresenta uma relação negativa. Isto significa que nos municípios, onde o partido em exercício seja de direita, o nível de divulgação da informação é inferior aos liderados por partidos de esquerda. Permitiu ainda concluir que a informação patrimonial é aquela que é a mais divulgada pelos municípios portugueses, embora também se verifique um nível satisfatório no que corresponde à divulgação da informação orçamental e de gestão.

Lourenço, Sá, Jorge e Patarro (2013) desenvolveram um modelo para avaliar como a *internet* é utilizada por municípios portugueses e italianos como meio de divulgar informações e aumentar a *accountability online*. Este modelo compreende três dimensões, no âmbito da divulgação de informações: financeiras, orçamentais e de desempenho, designadas como informações primárias. Os resultados sugerem que apesar da existência de legislação relativa à transparência, os municípios de ambos os países ainda não divulgam informações detalhadas, importantes para o processo de *accountability*, e quando divulgam, esses dados não têm visibilidade, formato e apresentação autónoma a fim de facilitar a sua análise pelos *stakeholders*, segundo o princípio de governo aberto, negligenciando o potencial da *internet* para facilitar o acesso e análise da informação. No conjunto dos municípios, o valor médio

¹⁵ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, revogado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 setembro, que aprova o SNC-AP.

¹⁶ Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro.

do índice é superior em Portugal ao que se verifica em Itália, levando a concluir que estes são menos transparentes e menos abertos que os portugueses.

No âmbito dos princípios de transparência pública e da integridade das instituições, a TIAC desenvolveu em 2013 o ITM, que permite ao cidadão e ao decisor aferir o grau de transparência do seu município através de uma análise da informação disponibilizada aos cidadãos nos *websites* dos governos locais, nomeadamente sobre a sua composição, funcionamento e gestão.

Concretamente o ITM mede o volume e tipo de informação correspondente a cada um dos 76 indicadores que se encontra disponibilizada nos *websites* dos municípios, que consistem em variáveis *dummy* que assumem o valor 1 (um) quando um determinado item de informação for disponibilizado no *site* do município ou de 0 (zero) se não for. Estes indicadores estão agrupados em sete dimensões: (A) informação sobre a organização, composição social e funcionamento do município (18 indicadores); (B) planos e relatórios (13 indicadores); (C) impostos, taxas, tarifas, preços e regulamentos (5 indicadores); (D) relação com a sociedade (8 indicadores); (E) transparência na contratação pública (10 indicadores); (F) transparência económico-financeira (12 indicadores); e (G) transparência na área do urbanismo (10 indicadores) (TIAC, 2017).

O grupo de trabalho que desenvolveu o ITM adotou pesos (ou coeficientes de ponderação) diferentes para cada dimensão, refletindo a importância das matérias nela tratadas, que vão de 6% a 25%. Também para classificar os municípios ao nível de desempenho, o ITM utiliza uma escala de medição em bom, aceitável e insuficiente. Após esta análise são calculados o *score* final e o *ranking* do ITM.

A este propósito, vários autores têm vindo a utilizar o ITM, como é o caso dos estudos de Tavares e Da Cruz (2014), Batalha (2014), Baião (2020) e Martinho, Santos e Escaninha (2021). Estes autores desenvolveram um estudo similar com o objetivo de averiguar se o nível de transparência nos municípios portugueses é explicado por características dos agentes que influenciam a sua oferta (dirigentes públicos e políticos) e procura (cidadãos).

Recorrendo-se do ITM de 2013, para Tavares e Da Cruz (2014), os determinantes do lado da oferta mostraram que os municípios geridos por governantes do sexo masculino, com um maior número de mandatos consecutivos e maiores margens de vitória nas eleições locais, apresentaram níveis mais baixos de transparência, e que, pelo lado da procura, a taxa de desemprego e a idade média da população municipal apresentaram uma associação negativa

com o nível de transparência. Por outro lado, para Batalha (2014), usando a mesma metodologia, pretendeu testar o poder explicativo de vários fatores, demonstrando como impulsores da transparência nos municípios portugueses, o nível de instrução da população e o aumento do nível de endividamento, bem como a variável dimensão (maiores municípios tendem a ser mais transparentes), sendo que para níveis mais elevados de despesa efetiva *per capita* e taxas de desemprego mais altas parecem constituir fatores inibidores da transparência.

Baião (2020) teve como principal objetivo analisar, se e como, o desenvolvimento económico-financeiro e orçamental determina a transparência municipal, recorrendo ao ITM. Os resultados obtidos para a totalidade dos municípios portugueses, permitiram concluir que quanto maior é o índice de liquidez, menor é a transparência municipal, ou seja, os municípios que não apresentem dificuldades no pagamento dos seus compromissos a curto-prazo, geralmente tendem a ser menos transparentes. No entanto, o indicador passivo por habitante influencia de forma positiva a divulgação de informação por parte dos municípios, o que pode indicar uma maior preocupação por parte dos governos locais em divulgar informação sobre a dívida que, em média, cada cidadão suporta. No que concerne ao desempenho orçamental, os resultados permitiram ainda concluir que o grau de execução do saldo efetivo (na ótica dos compromissos) está negativamente relacionado com a transparência municipal, o que indica que os municípios detentores de bons resultados orçamentais tendem a divulgar menos informação que outros que demonstrem piores resultados.

Num estudo mais recente, Martinho, Santos e Escaninha (2021), pretenderam estudar as determinantes do ITM em Portugal de 2013 a 2017, como medida de transparência municipal, utilizando cinco variáveis: competição política, valor do endividamento e despesa efetiva *per capita*, população residente e taxa de população idosa, taxa de desemprego e percentagem de abstenção. Recorrendo à análise estatística via modelos de regressão com dados em painel, os autores concluíram que a média do nível de transparência municipal situa-se nos 42,9, que apesar de baixo verifica uma tendência crescente, para aquele período em análise, demonstrando uma maior preocupação dos responsáveis autárquicos em divulgar informação aos seus munícipes. Foi possível concluir ainda que as variáveis despesa efetiva *per capita*, taxa de população idosa e percentagem de abstenção são determinantes do índice de transparência municipal.

Santos, Ferreira, Marques e Azevedo (2018), desenvolveram um índice multidimensional para avaliar a maturidade da *accountability* dos *websites* institucionais de qualquer tipo de entidade pública, o *EAGLE_Index*. Além da presença *online*, este índice inclui três outras dimensões relevantes associadas ao governo eletrônico, nomeadamente a qualidade *online*, o conteúdo dos relatórios financeiros e de desempenho divulgados e maturidade dos serviços *online*, sendo cada uma delas subdividida em critérios que por sua vez são desdobrados em vários indicadores. Na dimensão relativa ao conteúdo da informação financeira, são analisados a divulgação da informação orçamental, da informação financeira, as características qualitativas da informação, o desempenho organizacional e social. Os autores propõem a aplicação deste índice holístico com o intuito de apoiar as entidades públicas a encontrar as melhores práticas no desenvolvimento do governo eletrônico, bem como motivar a participação ativa do cidadão no acesso à informação divulgada.

O estudo aos sítios *web* dos 308 municípios portugueses desenvolvido por Soares, Amaral, Ferreira e Lameiras (2019a, 2019b), visaram proceder à avaliação dos mesmos com recurso a uma grelha composta por critérios e indicadores que abrangem os conteúdos disponibilizados, os aspetos relacionados com a acessibilidade, navegabilidade e facilidade de utilização, a prestação de serviços *online* e as questões ligadas à participação, com o objetivo de criar um índice de presença na *internet* utilizado para a produção de um ranking final destas entidades. Este estudo foi lançado pela primeira vez em 1999 e tem vindo a ser conduzido pelo Observatório da Sociedade da Informação (GÁVEA), com uma frequência bienal, contando com a participação da Unidade Operacional de Governação Eletrónica da Universidade das Nações Unidas (UNU-EGOV) e da Agência para a Modernização Administrativa (AMA). Em 2019, os resultados demonstraram que o índice da presença na *internet* dos municípios portugueses situa-se acima dos 45% em todos os critérios avaliados, apresentando um valor mais elevado do que nas edições anteriores. Segundo os autores, apesar de se encontrarem municípios com iniciativas de destaque que visam conferir maior transparência e prestação de contas à sua atividade, a maioria dos municípios ainda fica bastante aquém do que seria desejável.

Por conseguinte, neste subcapítulo apenas serão referidos alguns dos estudos empíricos mais recentes relativos à prática da divulgação da informação financeira nos *websites* pelas entidades públicas, que utilizam um índice para mensurar essa prática. Esses estudos são elencados de forma resumida no Quadro 2.7, organizados por ordem cronológica,

evidenciando a designação e quantidade de itens, a forma utilizada para pontuar cada item e as dimensões abrangidas nesses índices.

É possível notar no Quadro 2.7 que não há uma uniformidade na utilização de uma métrica assim como a variação da quantidade e dimensão dos itens que compõem os índices desenvolvidos pelos investigadores, reforçando a ideia de inconsistência dessas métricas, pois não apresentam um comportamento uniforme nos estudos desenvolvidos.

Realizada a pesquisa de estudos anteriores focados na transparência e conhecida melhor a temática em análise, no capítulo seguinte será abordado o método de investigação adotado para desenvolvimento do presente estudo e será feita a caracterização da amostra usada na prossecução dos objetivos do trabalho.

Quadro 2.7 - Síntese de estudos empíricos sobre índices de divulgação

Estudo	País	Ambiente investigado	Designação	Nº itens	Valoração	Dimensões
Caba Pérez, Lopéz Hernández e Ródriguez (2005)	Países da União Europeia	Governos centrais	Índice de Divulgação	34	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Características qualitativas Design, navegabilidade e acessibilidade
Rodríguez Bolívar, Caba Pérez e Lopéz Hernández (2006)	Países Anglo-Saxónicos, da Europa Continental e da América do Sul	Governos centrais	Índice de Relatórios Financeiros <i>Online</i>	69	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Características qualitativas Design, navegabilidade e acessibilidade
Rodríguez Bolívar et al. (2007)	Espanha	Governos regionais	Índice de Divulgação	54	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Características qualitativas Design, navegabilidade e
Gallego Álvarez, García Sánchez e Ródriguez Domínguez (2009)	Espanha	Universidades	Índice de Divulgação Financeira	91	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Navegabilidade Interação com o utilizador
Mendes (2012)	Portugal	Governos locais	Índice de Divulgação	42	38 itens dicotómicos e 4 ponderados	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Características qualitativas Design, navegabilidade e acessibilidade
Pires (2012)	Portugal	Governos locais	Índice de Divulgação	36	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo
Lourenço, Sá, Jorge e Pattaro (2013)	Portugal e Itália	Governos locais	Índice de Transparência	16	13 itens dicotómicos e 3 ponderados	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Formato Acessibilidade Navegabilidade
Caba Pérez <i>et al.</i> (2014)	Países da OCDE, incluindo Portugal	Governos centrais	Índice de Relatórios Financeiros <i>Online</i>	75	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipos
Tavares e Da Cruz (2014)	Portugal	Governos locais	Índice de Transparência	76	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Interação com o utilizador
Batalha (2014)	Portugal	Governos locais	Índice de Transparência	76	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Interação com o utilizador
Magalhães (2015)	MERCOSUL (Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela)	Governos locais	Índice de Divulgação	30	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Características qualitativas Design, navegabilidade e acessibilidade
Guo, Ahmed, Kabir e Narayan (2016)	Nova Zelândia	Universidades	Índice de <i>Accountability</i> Pública	58	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Características qualitativas Interação com o utilizador
TIAC (2013, 2017)	Portugal	Governos locais	Índice de Transparência	76	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Interação com o utilizador
Tejedo-Romero e Araújo (2018)	Espanha	Governos locais	Índice de Transparência	80	Dicotómico	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Interação com o utilizador
Santos, Ferreira, Marques e Azevedo (2018)	Portugal	Governos centrais, regionais e locais	Índice de <i>Accountability Online</i> (EAGLE Index)	82	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo e desempenho Características qualitativas Qualidade <i>online</i> Maturidade serviços <i>online</i>
Vasto, Campo, Urquía-Grande e Jorge (2019)	Países Sul Americanos	Governos centrais	Índice de Transparência	75	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo Acessibilidade Navegabilidade
Soares, Amaral, Ferreira e Lameiras (2019)	Portugal	Governos locais	Índice de Presença <i>Online</i>	32	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo e atualização Acessibilidade, navegabilidade e facilidade de utilização Serviços <i>online</i> Interação com o utilizador
Baião (2020)	Portugal	Governos locais	Índice de Transparência	76	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Desempenho económico-financeiro e orçamental
Martinho, Santos e Escaninha (2021)	Portugal	Governos locais	Índice de Transparência	76	Ponderado	<ul style="list-style-type: none"> Contéudos: tipo

Fonte: Adaptado de Magalhães (2015)

3. ESTUDO EMPÍRICO

Neste capítulo é apresentado o estudo empírico a desenvolver, descrevendo a abordagem metodológica de investigação aplicada para a avaliação do presente estudo, a pergunta de investigação e os objetivos relacionados à qual se pretende responder, apresentando-se uma exposição pormenorizada das componentes do modelo de avaliação utilizado, composto por critérios e indicadores, os quais permitem computar o índice de divulgação da informação nos sítios *web* das entidades em estudo. Além disso, explicita-se a fórmula de cálculo do índice de divulgação para cada entidade. Por fim, são analisados os critérios e a forma como estes podem ou não influenciar o índice proposto, recorrendo a técnicas de estatística descritiva, análise de correlação e testes não paramétricos de *Kruskal-Wallis*.

3.1. Pergunta e objetivos de investigação

De acordo com a revisão da literatura e a análise de estudos empíricos sobre índices de divulgação de informação nos *websites* realizada no capítulo anterior, identifica-se uma lacuna relativa a estudos sobre a prática de divulgação da informação financeira e não financeira nos *websites* das entidades públicas em geral, e da ação governativa da educação em Portugal, em particular. Para além disso, Portugal dispõe de exigência legal para que as administrações públicas utilizem a *internet* como uma plataforma para a divulgação da informação financeira e não financeira conexa através dos seus *websites* oficiais.

A ação governativa da educação em Portugal é constituída por entidades que desenvolvem atividades no âmbito da educação pré-escolar, dos ensinos básico e secundário, da educação extraescolar e da juventude e desporto, encontrando-se a estrutura orgânica do Ministério da Educação caracterizada no Apêndice A.

Por conseguinte, sendo a ação governativa da educação uma área da vida económica e social das mais importantes e sensíveis para o futuro de um país, é essencial que a atividade desenvolvida por estas entidades seja divulgada abertamente ao cidadão de forma que este possa verificar como e onde os recursos públicos são utilizados.

Face ao exposto, coloca-se a seguinte pergunta de investigação:

Qual o nível de divulgação de informação financeira e não financeira conexa das entidades públicas da ação governativa da educação em Portugal, de 2016 a 2020?

Para responder à pergunta de investigação e com base na combinação da revisão de literatura com as teorias utilizadas no presente estudo, foram formulados os objetivos de investigação apresentados no Quadro 3.1, que relacionam o nível de transparência com o nível de divulgação de informação das entidades em estudo, possibilitando conhecer a prática da divulgação da informação financeira e não financeira conexa através da *internet*.

Quadro 3.1 - Objetivos de investigação

Objetivos de investigação	
Objetivo 1 (O₁)	Estudar se as entidades públicas da ação governativa da educação que divulgam mais informação obrigatória tendem a divulgar mais informação voluntária.
Objetivo 2 (O₂)	Perceber se as entidades públicas da ação governativa da educação que divulgam mais informação financeira tendem a divulgar mais informação não financeira conexa.
Objetivo 3 (O₃)	Compreender se a divulgação de informação das entidades públicas da ação governativa da educação é influenciada pela sua natureza jurídica.

A análise será baseada na informação extraída nos *websites* das entidades da ação governativa da educação, para o período de 2016 a 2020.

Quanto à resposta à questão de investigação, esta permite avaliar o nível de transparência das entidades da ação governativa do perímetro do Ministério da Educação, num total de 850 entidades, apresentadas no subcapítulo 3.3, cujo estudo longitudinal abrange um período de 5 anos compreendido entre os anos de 2016 e 2020. A escolha deste período deve-se, ao facto de ser um período de vigência da lei da transparência em Portugal, a Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto.

3.2. Metodologia

No presente estudo, o processo de recolha de dados inicia-se com a identificação das entidades divulgadoras e entidades não divulgadoras. Para isso, a necessidade de identificar as páginas eletrónicas de cada uma das entidades é o primeiro passo de recolha de informação. Após essa recolha, o desenho do modelo de análise atribuiu particular importância à lista de informação financeira e não financeira conexa que cada entidade deve

divulgar. A designação de indicadores de divulgação por critérios permite classificar os dados recolhidos dos documentos de informação anual das entidades em estudo.

Para a recolha da informação com vista à construção e posterior análise do índice de divulgação de informação, começou por se identificar as entidades a estudar e os respetivos *websites*, cruzando informação proveniente dos endereços disponibilizados no Anuário da Educação 2019 com o motor de busca Google (<http://www.google.pt>).

Depois de todos os sítios *web* identificados, acedeu-se ao sítio de cada entidade e procedeu-se à recolha de dados propriamente dita, o que permitiu construir o nível de divulgação por critérios. Como ferramenta de apoio ao estudo, foi usado o Microsoft Excel para processamento dos dados.

Com o objetivo de mensurar a extensão da prática de divulgação de informação pelas entidades alvo deste estudo, propõe-se um modelo de índice de divulgação que terá em linha de conta estudos que procuraram medir essa prática pelas entidades do setor público. Assim, de forma análoga aos estudos de Soares *et al.* (2019b), Magalhães (2015) e Pires (2012), a metodologia proposta dá ênfase ao conteúdo da informação financeira e não financeira conexa divulgada pelas entidades da ação governativa da educação através dos *websites*, pretendendo-se que o modelo de avaliação possa contribuir para uma nova fase de estudos comparativos.

A construção do modelo de avaliação visa medir o grau de divulgação da informação de uma entidade de acordo com a informação disponibilizada no seu *website*. A informação disponível nos *websites* das entidades é classificada em duas tipologias, financeira e não financeira conexa, tal como descrito anteriormente, e ainda em obrigatória e voluntária de acordo com a Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto (lei da transparência), e a Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro (Lei-Quadro dos Institutos Públicos).

Recorreu-se, por isso, no processo de recolha a uma grelha composta por critérios e indicadores que abrangem os itens a analisar, com base nos quais será definido um índice de divulgação de informação das entidades em estudo.

Os quatro critérios que compõem a grelha e que traduzem as vertentes de análise e avaliação dos sítios *web* são os seguintes:

- ✓ **C₁**: Critério de divulgação de informação obrigatória financeira (DIOF);
- ✓ **C₂**: Critério de divulgação de informação obrigatória não financeira (DIONF);

- ✓ **C₃**: Critério de divulgação de informação voluntária financeira (DIVF);
- ✓ **C₄**: Critério de divulgação de informação voluntária não financeira (DIVNF).

Atendendo a que este trabalho se centra num modelo de investigação na qual a divulgação de informação é verificada através dos *websites* das entidades públicas, a obrigatoriedade, evidenciada neste estudo, decorre no âmbito das leis da transparência e Lei-Quadro dos Institutos Públicos, conforme já referido, e onde se encontra expressamente determinado que estas entidades devem divulgar nos seus sítios *web* um determinado número mínimo obrigatório de informação, ao contrário de outras normas que só estabelecem o dever de informar perante a tutela administrativa ou ao Estado-Administração.

Assim, considerou-se que a informação denominada por voluntária divulgada nos *websites* dos agentes públicos é aquela cuja obrigação de divulgação ao Estado-Administração não se encontra mencionada de forma explícita nos diplomas referidos. Por conseguinte, para este estudo, a obrigatoriedade advém da Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto (lei da transparência), e da Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro (Lei-Quadro dos Institutos Públicos), e não de outras normas em que a obrigatoriedade de informação se esgota no dever de informação às respetivas tutelas administrativas.

A grelha de avaliação é composta por quatro critérios, C_1 a C_4 , sendo os critérios C_1 e C_2 , formados por sete indicadores cada, reportam-se à divulgação da informação obrigatória, financeira e não financeira, respetivamente DIOF e DIONF. Os critérios C_3 e C_4 , compostos por quatro indicadores cada, respeitam à divulgação de informação voluntária financeira e não financeira, respetivamente DIVF e DIVNF. Assim sendo, os quatro critérios de avaliação relativos à divulgação da informação são apresentados no Quadro 3.2.

Quadro 3.2 - Critérios de avaliação relativos à divulgação de informação

Critério	Indicador	Medida
DIOF C₁	C ₁₁ Orçamento	0 a 1
	C ₁₂ Mapas de execução orçamental de receita e despesa	
	C ₁₃ Mapa de fluxos de caixa ⁽¹⁾ / Demonstração do desempenho orçamental ⁽²⁾	
	C ₁₄ Balanço	
	C ₁₅ Demonstração dos resultados	
	C ₁₆ Anexo às demonstrações financeiras	
	C ₁₇ Relatório de gestão	
DIONF C₂	C ₂₁ Plano de atividades	0 a 1
	C ₂₂ Relatório de atividades	
	C ₂₃ Balanço social	
	C ₂₄ Composição dos órgãos de direção e fiscalização	
	C ₂₅ QUAR (Quadro de Avaliação e Responsabilização)	
	C ₂₆ Organograma	
	C ₂₇ Normas de controlo interno	
DIVF C₃	C ₃₁ Compromissos plurianuais	0 a 1
	C ₃₂ Subvenções públicas e benefícios atribuídos	
	C ₃₃ Pagamentos em atraso	
	C ₃₄ Recebimentos em atraso	
DIVNF C₄	C ₄₁ Ata da reunião de aprovação das contas pelo órgão competente	0 a 1
	C ₄₂ Lei orgânica / Estatutos ⁽³⁾	
	C ₄₃ Mapa de pessoal ⁽³⁾	
	C ₄₄ Plano de prevenção de riscos de gestão	

⁽¹⁾ Caso o referencial contabilístico utilizado pela entidade seja o POCP.

⁽²⁾ Caso o referencial contabilístico utilizado pela entidade seja o SNC-AP.

⁽³⁾ Obrigatório para os Institutos Públicos

O primeiro critério **C₁**, divulgação de informação obrigatória financeira (DIOF), tem como objetivo proceder à avaliação da divulgação nos *websites* da informação estruturada da execução e desempenho orçamental (C₁₁ a C₁₃) bem como a posição e desempenho financeiros (C₁₄ a C₁₇) da entidade, abarcando um total de sete indicadores (C₁₁ a C₁₇).

O segundo critério **C₂**, divulgação de informação obrigatória não financeira (DIONF) composto por sete indicadores (C₂₁ a C₂₇), avalia o nível de informação acerca da atuação das entidades no que diz respeito à definição da sua estratégia, hierarquização de opções de gestão, no programar de ações e mobilização de recursos, relatando o percurso efetuado, identificando desvios, avaliando resultados de forma a construir informação relevante para o futuro (C₂₁ a C₂₂), bem como possibilitar a avaliação de desempenho das entidades no que diz respeito à gestão dos seus recursos humanos (C₂₃), à relação nominal de responsáveis

pela prestação de contas (C_{24}), à sua missão, objetivos estratégicos e operacionais (C_{25}), assim como identificar a sua estrutura organizacional interna (C_{26}) e procedimentos de controlo que assegurem adequadamente o exercício da atividade (C_{27}).

O critério C_3 reporta-se à divulgação de informação voluntária financeira, (DIVF), compreendendo a avaliação de documentos financeiros aglomerados em quatro indicadores (C_{31} a C_{34}), complementar à informação obrigatória, que habitualmente as entidades publicitam por opção da obrigatória, com o propósito de fornecer uma visão completa da sua atuação como entidade pública.

Por fim, o critério C_4 diz respeito à divulgação de informação voluntária não financeira (DIVNF), e refere-se a diversa informação relacionada e/ou complementar com as anteriores, igualmente publicitada pelas entidades, abarcando quatro indicadores (C_{41} a C_{44}), nomeadamente informação relativa ao ato administrativo de aprovação de contas pelo órgão com responsabilidade financeira (C_{41}), o regime de organização e funcionamento da entidade (C_{42}), a indicação do número de postos de trabalho que a entidade carece para o desenvolvimento da sua atividade administrativa (C_{43}), assim como a apresentação de planos que identificam as situações potenciadoras de riscos de corrupção com a identificação das medidas preventivas de eliminação desses mesmos riscos (C_{44}).

Os dados recolhidos a partir dos *websites* das entidades em estudo foram codificados em categorias pré-definidas, considerando o nível de divulgação obrigatória e voluntária da informação a analisar. Desta forma, um código de 0 e 1 foi atribuído a cada indicador de informação, conforme o indicado no Quadro 3.3.

Quadro 3.3 - Códigos atribuídos aos indicadores recolhidos

Código	Descrição
0	Indicador não divulgado
1	Indicador totalmente divulgado

Após a apresentação do conjunto de critérios e indicadores que constituem a grelha de avaliação indicada no Quadro 3.2, procede-se à definição do índice de divulgação de informação da entidade ($IDiW_i$), sendo este obtido pela expressão 3.1.

$$IDiW_i = \frac{\sum_{j=1}^4 C_j^i}{4} \quad (3.1)$$

onde, $i = 1, \dots, N$ corresponde a cada uma das entidades em estudo.

O valor deste índice de divulgação de informação, o $IDiW_i$, varia para cada uma das entidades, entre 0 e 1, sendo que quanto mais próximo for de 1, maior é a divulgação realizada por essa entidade.

Na prossecução dos objetivos, tendo por base a recolha de informação que serviu ao cálculo deste índice, optou-se por uma metodologia quantitativa. A análise foi realizada com recurso ao Excel e ao SPSS 27¹⁷, tendo passado pelas técnicas de estatística descritiva, análise de correlação e testes de comparação não paramétricos.

3.3. Entidades da ação governativa da educação e período de análise

A totalidade de entidades da ação governativa da educação de acordo com o Anuário da Educação 2019 e a lista de entidades que integram as administrações públicas para efeitos do Orçamento do Estado de 2020, podem ser consultadas no Apêndice A.

A estrutura orgânica de serviços e organismos que constituem a administração direta e indireta do Estado do perímetro do Ministério da Educação em Portugal é composta por 850 entidades distribuídas por vários setores, conforme se apresenta no Quadro 3.4.

Quadro 3.4 - Número de entidades por estrutura orgânica do Ministério da Educação

Estrutura orgânica do Ministério da Educação	Nº
Ação governativa (Gabinetes dos membros do Governo)	4
Serviços da administração direta do Estado	8
Organismos da administração indireta do Estado	4
Entidades reclassificadas	2
Estruturas de missão	8
Órgãos consultivos do Governo	4
Outras estruturas	5
Estabelecimentos de educação básico e secundário da rede pública, por agrupamento (e escola-sede) ou escola não agrupada e NUTS II	811
Escolas Portuguesas no Estrangeiro	4

Fonte: Anuário da Educação 2019

¹⁷ Software estatístico versão 27, em que SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*.

Na prossecução dos objetivos desta investigação, por ser necessário recolher informação nos *websites* das entidades, definiu-se que a inclusão destas no presente estudo assenta nos seguintes critérios cumulativos:

- ✓ presença na *internet*, isto através da construção de uma página eletrónica própria;
- ✓ disponibilização de informação financeira e não financeira conexa através dos respetivos *websites*.

Nesta medida, a população em estudo é constituída pelas entidades que cumprem cumulativamente os critérios referidos, tendo resultado, em relação às entidades apresentadas no Quadro 3.4, nas seguintes exclusões:

- ✓ 4 gabinetes dos membros do Governo;
- ✓ 8 estruturas de missão;
- ✓ 3 órgãos consultivos do Governo;
- ✓ 2 outras estruturas;
- ✓ 811 estabelecimentos de educação e básico e secundário da rede pública, por agrupamento (e escola-sede) ou escola não agrupada e NUTS II.

Prossegue-se assim, o estudo com as 22 (vinte e duas) entidades da ação governativa da educação em Portugal apresentadas no Quadro 3.5, incluindo neste a sua natureza.

Quadro 3.5 - Lista das entidades em estudo

Entidades do Ministério da Educação	Natureza	Nº
Serviços da administração direta do Estado		8
Autoridade para a Prevenção e o Combate à Violência no Desporto (APCVD)	SI	
Direção-Geral da Administração Escolar (DGAE)	SI	
Direção-Geral da Educação (DGE)	SI	
Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência (DGEEC)	SI	
Direção-Geral dos Estabelecimentos Escolares (DGEstE)	SI	
Editorial do Ministério da Educação e Ciência (EMEC)	SFA	
Inspeção-Geral da Educação e Ciência (IGEC)	SI	
Secretaria-Geral da Educação e Ciência (SGEC)	SI	
Organismos da administração indireta do Estado		4
Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P. (ANQEP, I.P.)	SFA	
Instituto de Avaliação Educativa, I.P. (IAVE, I.P.)	SFA	
Instituto de Gestão Financeira da Educação, I.P. (IGeFE, I.P.)	SFA	
Instituto Português do Desporto e Juventude, I.P. (IPDJ, I.P.)	SFA	
Entidades reclassificadas		2
Parque Escolar, E.P.E. (PE)	EPR	
Fundação do Desporto	EPR	
Órgãos consultivos do Governo		1
Conselho Nacional da Educação (CNE)	SI	
Outras estruturas		3
Autoridade Antidopagem de Portugal (ADoP)	SI	
Caixa de Previdência do Ministério da Educação (CPME)	SFA	
Movijovem - Mobilidade Juvenil, Cooperativa de Interesse Público de Responsabilidade Limitada	Cooperativa	
Escolas Portuguesas no Estrangeiro		4
Escola Portuguesa de Cabo Verde - CELP	SFA	
Escola Portuguesa de Díli - CELP - Ruy Cinatti	SFA	
Escola Portuguesa de Moçambique	SFA	
Escola Portuguesa de S. Tomé e Príncipe - CELP	SFA	

CELP - Centro de Ensino e Língua Portuguesa; EPR - Entidade Pública Reclassificada; I.P. - Instituto Público; SI - Serviço Integrado; SFA - Serviço e Fundo Autónomo

Conforme se pode observar, foi ainda incluída informação relativa à natureza das entidades, sendo 9 (nove) entidades de Serviços Integrados (SI), 10 (dez) entidades de Serviços e Fundos Autónomos (SFA), 2 (duas) Entidades Públicas Reclassificadas (EPR) e 1 (uma) Cooperativa. Todas elas foram analisadas ao longo de cinco anos, com exceção da entidade Autoridade para a Prevenção e o Combate à Violência no Desporto (APCVD), por ter sido criada em 1 de novembro de 2018, razão pela qual apenas integra a população do estudo a

partir do ano de 2019, inclusive. Por essa razão, nos anos de 2016 a 2018, tem-se 21 (vinte e uma) entidades em estudo.

Para se perceber a natureza das entidades é necessário conhecer a arquitetura do setor público administrativo em Portugal, sendo este constituído pelo conjunto de entidades e serviços da Administração Central, Local e Regional e ainda pela Segurança Social. No que concerne à Administração Central, esta é composta por diferentes naturezas: SI, SFA e Segurança Social (SS).

Os SI detêm, em regra, autonomia administrativa, porém não possuem autonomia financeira, significando que têm personalidade jurídica, mas não têm autonomia patrimonial e apenas podem praticar atos de gestão corrente. Os SFA têm autonomia administrativa e financeira, significando que para além de personalidade jurídica podem contrair créditos e praticar atos de gestão não corrente, por exemplo vender património. A Administração Local é constituída pelas autarquias locais de base territorial, dotadas de órgãos representativos próprios que visam a prossecução de interesses específicos das respetivas populações. No âmbito da Administração Regional da Madeira e dos Açores vigora o modelo político e administrativamente autónomo, com competências territoriais distintas das anteriores. No que diz respeito à SS, esta inclui todas as unidades institucionais centrais, estaduais e locais cuja atividade principal consiste em assegurar direitos básicos, bem-estar e coesão social aos cidadãos que exerçam profissão ou residam em Portugal. Por sua vez, tanto os Institutos Públicos (I.P.) como as Entidades Públicas Reclassificadas (EPR) integram o setor da administração pública, e foram criados com o objetivo de prosseguirem fins do Estado, que, em virtude da sua complexidade, não podem ser desenvolvidos por intermédio deste, estando sujeitos ao seu poder de superintendência (competência de orientação genérica da sua atuação) e ao poder de tutela (competência de controlo da legalidade e mérito da respetiva atividade). Apesar destas entidades constituírem uma forma de descentralização funcional do Estado, as mesmas estão sujeitas ao regime da administração financeira e patrimonial do Estado, aplicado aos SFA (Pinto, Santos & Melo, 2014).

No que concerne à data de recolha dos dados divulgados pelas entidades do estudo nos *websites* para o período de 2016 a 2020, com vista ao cálculo do índice de divulgação de informação, o *IDiW_i*, ocorreu em agosto de 2021.

3.4. Análise e discussão de resultados

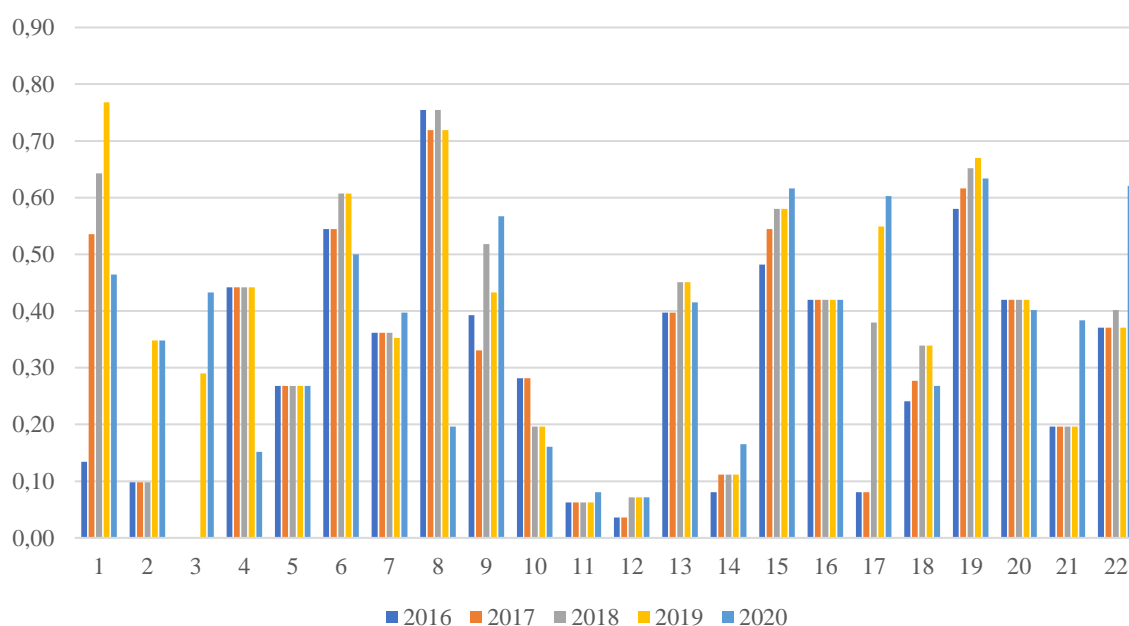
3.4.1. Estatística descritiva

Na prossecução dos objetivos propostos iniciou-se a análise dos dados recolhidos para a construção e cálculo do índice de divulgação de informação (*IDiWi*) para cada uma das entidades em estudo e para todos os anos em análise. Este índice permite perceber qual das entidades mais divulga as informações anteriormente categorizadas.

A base de desenvolvimento do índice de divulgação de informação tem como objetivo o estudo sistemático da avaliação da informação financeira e não financeira disponibilizada nos *websites* das entidades em estudo, definido pela expressão 3.1 e indicada no subcapítulo 3.2, cujos resultados por cada entidade e por ano são apresentados no Apêndice B.

A observação do Gráfico 3.1 permite perceber a evolução do *IDiWi* de 2016 a 2020, para todas as entidades analisadas.

Gráfico 3.1 – Evolução do *IDiWi* de 2016 a 2020



Como se pode observar, a maioria das entidades oscila, de ano para ano, no seu nível de divulgação de informação, com exceção das entidades 5 (Conselho Nacional de Educação - CNE), 11 (Escola Portuguesa de Cabo Verde – CELP), 16 (Inspeção-Geral da Educação e Ciência – IGEC) e 20 (Movijovem – Mobilidade Juvenil, Cooperativa de Interesse Público de Responsabilidade Limitada). Por exemplo, constata-se que a entidade 8 (Direção-Geral de

Estatísticas da Educação e Ciência) possui o maior índice de divulgação de informação durante três anos consecutivos (superior a 0,70 nos anos de 2016 a 2018), a entidade 1 (Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P. – ANQEP, I.P.) detém o referido maior índice no ano de 2019 (0,77), passando a ser a entidade 19 (Instituto Português do Desporto e Juventude, I.P.) a possuí-lo no ano de 2020 (0,63). No mesmo âmbito, o menor índice de divulgação regista-se na entidade 12 (Escola Portuguesa de Díli - CELP - Ruy Cinatti) nos anos de 2016, 2017 e 2020 (valores não superiores a 0,1), e a entidade 11 (Escola Portuguesa de Cabo Verde – CELP) nos anos de 2018 e 2019 (0,06). É de notar que a entidade 3 (Autoridade para a Prevenção e o Combate à Violência no Desporto) só tem valores nos dois últimos anos em análise dado só ter iniciado a sua atividade em 2019. De igual forma, constata-se que 2020 foi um ano atípico para a generalidade das entidades, indiciando que o período de recolha de informação efetuado, para este estudo, pode ter sido anterior à divulgação da informação nos *websites* pelas entidades que habitualmente procedem a essa divulgação. Ao mesmo tempo, da análise do Gráfico 3.1, verifica-se que existem entidades que adotam um comportamento constante de divulgação ao longo do tempo, sendo essa continuidade representada no gráfico pelas entidades 1 (Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P. - ANQEP, I.P.), 6 (Direção-Geral da Administração Escolar - DGAE), 8 (Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência - DGEEC), 13 (Escola Portuguesa de Moçambique), 15 (Fundação do Desporto) e 19 (Instituto Português do Desporto e Juventude, I.P. – IPDJ, I.P.), três das quais detêm o maior valor do índice de divulgação de informação observado (1, 8 e 19).

De acordo com a expressão 3.1, o índice de divulgação de informação é influenciado pelos critérios C_1 a C_4 , sendo necessário, para melhor percecionar o $IDiW_i$ de cada entidade, proceder à análise individual de cada um desses critérios. Assim, apresentam-se na Tabela 3.1 algumas das medidas estatísticas relativas aos quatro critérios utilizados neste estudo.

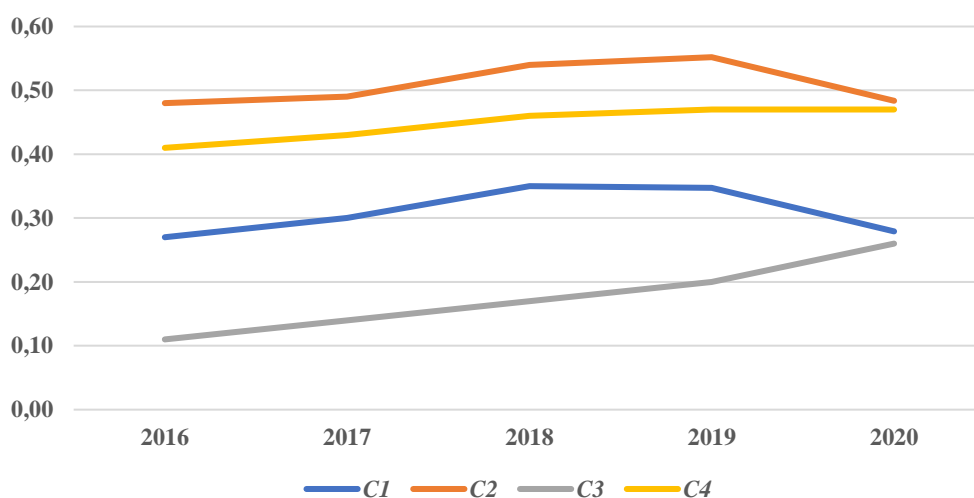
Tabela 3.1 - Medidas estatísticas dos critérios (2016 a 2020)

Critério	Período	2016	2017	2018	2019	2020	Geral
DIOF C₁	Média	0,27	0,30	0,35	0,35	0,28	0,31
	Mediana	0,07	0,14	0,14	0,14	0,07	0,14
	Mínimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Máximo	0,93	0,93	1,00	1,00	1,00	1,00
DIONF C₂	Média	0,48	0,49	0,54	0,55	0,48	0,51
	Mediana	0,50	0,57	0,57	0,57	0,46	0,57
	Mínimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,07	0,00
	Máximo	0,86	0,86	1,00	1,00	0,93	1,00
DIVF C₃	Média	0,11	0,14	0,17	0,20	0,26	0,18
	Mediana	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Mínimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Máximo	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
DIVNF C₄	Média	0,41	0,43	0,46	0,47	0,47	0,45
	Mediana	0,38	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
	Mínimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Máximo	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
N		21	21	21	22	22	107

Considerando a análise da média de cada um dos critérios das entidades da ação governativa da educação para os cinco anos em estudo, constata-se que o valor mais baixo (0,18) diz respeito a **C₃** (DIVF) e o valor mais alto (0,51) a **C₂** (DIONF), observando-se assim que a informação mais divulgada é a de carácter obrigatório não financeiro e a menos divulgada é a de natureza voluntária financeira.

Para melhor perceber a evolução média anual da divulgação da informação por critério, no período de 2016 a 2020, construiu-se ainda o Gráfico 3.2.

Gráfico 3.2 – Evolução da divulgação da informação por critério (2016 a 2020)



Como se pode verificar, através do Gráfico 3.2, a evolução da divulgação de informação das entidades em estudo, regista uma tendência de crescimento generalizada nos quatro critérios. Contudo, a divulgação da informação obrigatória financeira *versus* divulgação de informação voluntária financeira (C_1 com C_3) é menos convergente do que a divulgação da informação obrigatória não financeira *versus* divulgação da informação voluntária não financeira (C_2 com C_4). A observação deste comportamento parece evidenciar algum tipo de relação entre estes dois critérios

Também no âmbito da análise do comportamento dos critérios, da observação da Tabela 3.1 constata-se que o valor médio no conjunto dos critérios tem vindo a aumentar com o decurso dos anos, com exceção do ano de 2020, em que diminui no C_1 (DIOF) e C_2 (DIONF), aumentando no C_3 (DIVF) e mantendo-se no C_4 .(DIVNF). Este aumento generalizado revela que existe uma perceção da população em estudo em divulgar informação como forma de prestar contas e conferir maior transparência e legitimidade à sua gestão. Da mesma forma, também se observa que as entidades apresentam uma mediana no valor de 0,50 para a informação voluntária não financeira, e de valor 0,57 em relação à mesma natureza de informação, mas de carácter obrigatório. É revelador também que existe pelo menos, uma entidade que nada divulga no que diz respeito à informação voluntária financeira (mediana com valor 0) bem como uma ínfima parte das entidades são divulgadoras de informação obrigatória financeira (mediana com valor de 0,14).

Ao mesmo tempo, da observação da Tabela 3.1 verifica-se que os valores médios do C_2 (DIONF) (0,51) acompanham os do C_4 (DIVNF) (0,45), o mesmo não se verificando entre

os valores do C_1 (DIOF) (0,31) e os do C_3 (DIVF) (0,18), mostrando que as entidades divulgam na mesma proporção a informação não financeira tanto obrigatória como voluntária, e de forma distinta a informação financeira, divulgando mais *on-line* aquela que é de natureza obrigatória. De igual modo, também se observa um valor mínimo de 0,00 e um valor máximo de 1,00 em todos os anos do estudo, o que significa que pelo menos uma entidade atingiu um destes valores. De realçar que o valor máximo de 1,00 foi alcançado em todos os anos no C_3 relativo à divulgação de informação voluntária financeira (DIVF).

Neste mesmo âmbito, da análise do Gráfico 3.2 regista-se a predisposição das entidades em estudo, ao longo do período dos cinco anos, em privilegiar a divulgação nos seus *websites* a informação não financeira (C_2 e C_4 com valores na ordem de 0,50) em detrimento da informação financeira (C_1 e C_3 com valores abaixo de 0,30), revelando que estas entidades públicas ainda não fazem uso da *internet* como meio adequado para divulgação da informação de carácter financeiro como forma de prestar contas de modo a conferir maior transparência e legitimidade à sua gestão.

Em simultâneo à análise dos resultados obtidos, também é expressivo observar que as entidades da ação governativa da educação analisadas têm um comportamento diverso quando distribuídas por diferentes naturezas, resultados observáveis na Tabela 3.2.

Tabela 3.2 – Média por critério de divulgação por natureza de entidade (2016 a 2020)

Entidade	Nº	C₁	C₂	C₃	C₄
Ano 2016	21	0,27	0,48	0,11	0,41
EPR - Entidades Públicas Reclassificadas	2	0,43	0,43	0,00	0,50
SFA - Serviços e Fundos Autónomos	6	0,25	0,26	0,02	0,33
SI - Serviços Integrados	8	0,21	0,63	0,28	0,48
IP - Institutos Públicos	4	0,18	0,48	0,00	0,38
Cooperativa de interesse público	1	0,86	0,57	0,00	0,25
Ano 2017	21	0,30	0,49	0,14	0,43
EPR - Entidades Públicas Reclassificadas	2	0,43	0,43	0,13	0,50
SFA - Serviços e Fundos Autónomos	6	0,25	0,26	0,02	0,35
SI - Serviços Integrados	8	0,21	0,62	0,25	0,48
IP - Institutos Públicos	4	0,36	0,59	0,13	0,44
Cooperativa de interesse público	1	0,86	0,57	0,00	0,25
Ano 2018	21	0,35	0,54	0,17	0,46
EPR - Entidades Públicas Reclassificadas	2	0,50	0,43	0,13	0,50
SFA - Serviços e Fundos Autónomos	6	0,29	0,25	0,02	0,33
SI - Serviços Integrados	8	0,21	0,63	0,34	0,53
IP - Institutos Públicos	4	0,54	0,82	0,13	0,53
Cooperativa de interesse público	1	0,86	0,57	0,00	0,25
Ano 2019	22	0,35	0,55	0,20	0,47
EPR - Entidades Públicas Reclassificadas	2	0,50	0,43	0,13	0,50
SFA - Serviços e Fundos Autónomos	6	0,29	0,25	0,02	0,33
SI - Serviços Integrados	9	0,20	0,62	0,36	0,51
IP - Institutos Públicos	4	0,57	0,91	0,22	0,63
Cooperativa de interesse público	1	0,86	0,57	0,00	0,25
Ano 2020	22	0,28	0,48	0,26	0,47
EPR - Entidades Públicas Reclassificadas	2	0,50	0,50	0,50	0,50
SFA - Serviços e Fundos Autónomos	6	0,14	0,26	0,00	0,29
SI - Serviços Integrados	9	0,17	0,50	0,47	0,53
IP - Institutos Públicos	4	0,48	0,77	0,09	0,63
Cooperativa de interesse público	1	0,86	0,50	0,00	0,25
Total Geral	107	0,31	0,51	0,18	0,45

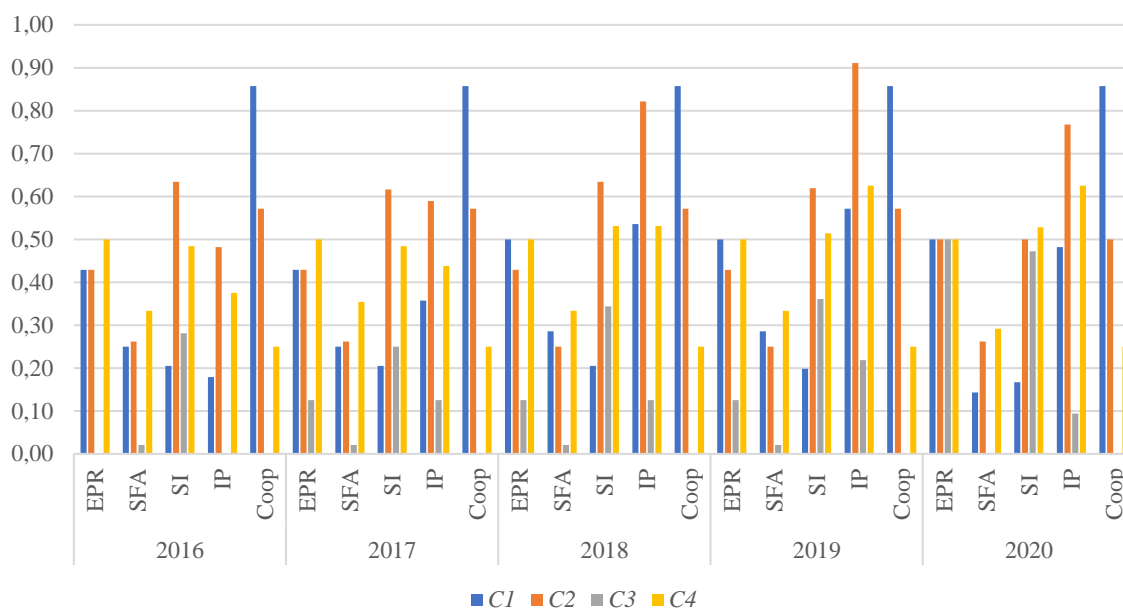
Assim, na Tabela 3.2 observou-se que, ao longo do período considerado, a tipologia de maior divulgação de informação obrigatória financeira é a Cooperativa de interesse público (C_1 com 0,86), e a de menor os SI (C_1 entre 0,17 e 0,21). Os SFA acompanham os SI na mesma grandeza de valores (C_1 entre 0,14 e 0,29). Desde o ano de 2018, tanto as EPR como os IP revelam valores acima de 0,50 no que diz respeito à divulgação de informação financeira nos seus *websites*. No que diz respeito à divulgação da informação voluntária, a Cooperativa revela os valores mais baixos (C_3 com 0 e C_4 com 0,25) e os SI os valores mais elevados (C_3 entre 0,25 e 0,47 e C_4 entre 0,48 e 0,53).

De igual modo, pode observar-se na Tabela 3.2 que existe um equilíbrio na divulgação de informação obrigatória (financeira e não financeira) ao longo dos anos para os SFA (C_1 e C_2 com valores que situam entre 0,25 e 0,30). Quanto aos quatro IP existentes na área governativa da educação, e de acordo com a Lei-Quadro que os regula desde 2004, apesar de se registar uma evolução transversal na divulgação de informação ao longo dos anos em estudo, registaram-se nos últimos três anos, valores na ordem de 0,5 para a informação obrigatória financeira, e acima de 0,7 para a informação obrigatória não financeira.

Ao mesmo tempo, constata-se que o grupo de entidades qualificadas como SI são aquelas que denotam um comportamento uniforme ao longo dos cinco anos no que diz respeito à divulgação de informação em todos os critérios estudados (C_1 a C_4 com valores que variam entre 0,25 e 0,63), bem como as de tipologia EPR, observando-se que no ano de 2020 apresentam o mesmo valor de 0,50 para os quatro critérios. Este padrão demonstrado pelos SI e EPR denota que estes grupos de entidades são as que revelam uma maior preocupação na divulgação da informação nos seus *websites*, de forma a que os utilizadores possam avaliar a transparência e a *accountability* daquelas entidades públicas.

Para uma melhor perceção do comportamento das entidades por natureza jurídica e por critério de divulgação de informação, apresenta-se o Gráfico 3.3 demonstrativo dessa atuação ao longo dos anos em estudo.

Gráfico 3.3 – Evolução da divulgação da informação por natureza de entidades



Da observação do Gráfico 3.3, destaca-se a tipologia de entidade Cooperativa como a maior divulgadora de C_1 (DIOF), seguida dos SI para C_2 (DIONF) nos dois primeiros anos de análise e para os IP nos últimos três, bem como que a divulgação dos C_3 (DIVF) e C_4 (DIVNF) continua na esfera da primazia de divulgação dos SI, comprovando que esta tipologia de entidades são as que relevam uma homogeneidade comportamental na divulgação de informação. Também desta análise se pode confirmar que as entidades em estudo têm uma ação praticamente constante ao longo dos anos, exceto as EPR que, nos últimos dois anos, reforçaram a sua presença nos *websites* no que diz respeito à divulgação de informação em geral.

Após a apresentação de algumas análises estatísticas descritivas do presente estudo, segue-se uma análise de correlação que mede o grau de dependência entre os critérios de divulgação de informação a estudar neste trabalho.

3.4.2. Análise de correlação

Iniciou-se esta seção pela análise do primeiro objetivo de investigação “Estudar as entidades públicas da ação governativa da educação que divulgam mais informação obrigatória tendem a divulgar mais informação voluntária”. A este propósito, o O_1 pode ser decomposto em dois, devido à natureza da informação, financeira ou não financeira, que se esteja a considerar.

Neste sentido, avaliou-se primeiramente se as entidades públicas de ação governativa de educação que divulgam mais informação obrigatória financeira são as que tendem a divulgar mais informação voluntária financeira, (**O1a**), isto é, se existe correlação linear estatística entre **C₁** (divulgação de informação obrigatória financeira) e **C₃** (divulgação de informação voluntária financeira).

De modo a verificar a relação existente entre os critérios de divulgação de informação, utilizou-se o coeficiente de correlação de *Pearson*, ferramenta aplicada amplamente em estudos ligados aos índices que medem o grau de divulgação eletrónica (Caba Pérez *et al.*, 2008; Magalhães, 2015; Martinho *et al.*, 2021).

Deste modo, e conforme se pode observar na Tabela 3.3, são apresentados os valores dos coeficientes de correlação e os respetivos testes de significância com o intuito de verificar as relações existentes e a respetiva significância estatística. A hipótese nula é a de não existência de correlação linear entre **C₁** e **C₃** e, como hipótese alternativa, a existência de correlação linear entre **C₁** e **C₃**.

Tabela 3.3 – Coeficiente de correlação de *Pearson* entre **C₁** e **C₃**

		C₁	C₃
C₁	Correlação de Pearson	1	-0,030
	<i>p-value</i> (2 extremidades)		0,896
	N	22	22
C₃	Correlação de Pearson	-0,030	1
	<i>p-value</i> (2 extremidades)	0,896	
	N	22	22

Como se pode observar na Tabela 3.3, o valor de *p-value* (0,896) é superior à margem de erro (0,05), pelo que não se rejeita a hipótese nula. Assim, pode-se concluir que para um nível de confiança de 95% as variáveis **C₁** e **C₃** não estão linearmente correlacionadas. Assim, não se observa que as entidades públicas da ação governativa da educação que divulgam mais informação obrigatória financeira são as que tendem a divulgar mais informação voluntária financeira.

Procedeu-se de igual modo, para avaliar se as entidades públicas de ação governativa de educação que divulgam mais informação obrigatória não financeira são as que tendem a divulgar mais informação voluntária não financeira (**O1b**), isto é, se existe correlação linear estatística entre **C₂** (divulgação de informação obrigatória não financeira) e **C₄** (divulgação de informação voluntária não financeira).

Por conseguinte, realizou-se novo teste ao coeficiente de correlação de *Pearson*, tomando como hipótese nula a não existência de correlação linear entre C_2 e C_4 e, como hipótese alternativa a existência de correlação linear entre C_2 e C_4 . Os resultados encontram-se na Tabela 3.4.

Tabela 3.4 – Coeficiente de correlação de *Pearson* entre C_2 e C_4

		C_2	C_4
C_2	Correlação de <i>Pearson</i>	1	0,672**
	<i>p-value</i> (2 extremidades)		0,001
	N	22	22
C_4	Correlação de <i>Pearson</i>	0,672**	1
	<i>p-value</i> (2 extremidades)	0,001	
	N	22	22

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

De acordo com a Tabela 3.4 o valor do *p-value* (0,001) é inferior à margem de erro (0,05) pelo que rejeitamos a hipótese nula. Isto significa que, para um nível de confiança a 95% as variáveis estão correlacionadas linearmente. O coeficiente de correlação de *Pearson* é igual a 0,672, pelo que se trata de uma correlação linear moderada positiva. Com este nível de confiança podemos afirmar que quando há aumento da divulgação de informação obrigatória não financeira há tendência para o aumento da divulgação de informação voluntária não financeira.

Assim, no âmbito da validação do objetivo O_1 , tendo este sido decomposto em dois, o O_{1a} e O_{1b} , devido à natureza de informação financeira e não financeira, a análise de correlação identificou a não existência de correlação entre C_1 e C_3 e uma relação positiva moderada entre os C_2 e C_4 . Desta forma, comprova-se que as entidades que divulgam informação obrigatória não financeira tendem a divulgar mais informação voluntária não financeira, confirmando assim o O_1 no que diz respeito à natureza da informação não financeira. Os resultados da análise de correlação de *Pearson* estão inteiramente de acordo com os resultados da análise estatística.

Procedeu-se de forma análoga no âmbito do segundo objetivo de investigação (O_2), tendo também este sido desdobrado em dois: Saber se as entidades públicas da ação governativa da educação que divulgam mais informação obrigatória financeira são as que tendem a divulgar mais informação obrigatória não financeira (O_{2a}) e se as entidades públicas da ação

governativa da educação que divulgam mais informação voluntária financeira são as que tendem a divulgar mais informação voluntária não financeira (**O_{2b}**).

Para o **O_{2a}**, avaliou-se a existência de correlação linear estatística entre **C₁** (divulgação de informação obrigatória financeira) com **C₂** (divulgação de informação obrigatória não financeira), que consistem em variáveis estatísticas definidas numa escala quantitativa.

Por este motivo, realiza-se mais uma vez um teste ao coeficiente de correlação de *Pearson*, tomando como hipótese nula a não existência de correlação linear entre **C₁** e **C₂** e, como hipótese alternativa a existência de correlação linear entre **C₁** e **C₂**. Os resultados encontram-se na Tabela 3.5.

Tabela 3.5 – Coeficiente de correlação de *Pearson* entre **C₁** e **C₂**

		C₁	C₂
C₁	Correlação de Pearson	1	0,337
	<i>p-value</i> (2 extremidades)		0,125
	N	22	22
C₂	Correlação de Pearson	0,337	1
	<i>p-value</i> (2 extremidades)	0,125	
	N	22	22

Pela análise da Tabela 3.5, pode verificar-se que o valor de *p-value* (0,125) é superior à margem de erro (0,05), pelo que não se rejeita a hipótese nula. Podemos concluir que para um nível de confiança de 95%, as variáveis **C₁** e **C₂** não estão linearmente correlacionadas. Portanto, as entidades públicas da ação governativa da educação que divulgam mais informação obrigatória financeira não são as que tendem a divulgar mais informação obrigatória não financeira.

No contexto do **O_{2b}**, avaliou-se se existe correlação linear estatística entre **C₃** (divulgação de informação voluntária financeira) e **C₄** (divulgação de informação voluntária não financeira), que correspondem a variáveis estatísticas definidas numa escala quantitativa. Mais uma vez se realizou o teste ao coeficiente de correlação de *Pearson*, tomando como hipótese nula a não existência de correlação linear entre a **C₃** e **C₄** e, como hipótese alternativa a existência de correlação linear entre as variáveis. Os resultados encontram-se na Tabela 3.6.

Tabela 3.6 – Coeficiente de correlação de *Pearson* entre C_3 e C_4

		C_3	C_4
C_3	Correlação de <i>Pearson</i>	1	0,160
	<i>p-value</i> (2 extremidades)		0,478
	N	22	22
C_4	Correlação de <i>Pearson</i>	0,160	1
	<i>p-value</i> (2 extremidades)	0,478	
	N	22	22

Pela Tabela 3.6, verifica-se que o valor de *p-value* (0,478) é superior à margem de erro (0,05), pelo que não se rejeita a hipótese nula. Podemos concluir que para um nível de confiança de 95%, as variáveis C_3 e C_4 não estão linearmente correlacionadas. Portanto, as entidades públicas da ação governativa da educação que divulgam mais informação voluntária financeira não são as que tendem a divulgar mais informação voluntária não financeira.

Assim, no âmbito da validação do O_2 , tendo este sido desdobrado em dois, o O_{2a} e O_{2b} , devido ao caráter da informação obrigatória e voluntária, a análise de correlação não identificou significância estatística de correlação entre os critérios C_1 e C_2 , C_3 e C_4 . Desta forma, não se comprova que as entidades que divulgam mais informação financeira tendem a divulgar mais informação não financeira, tanto para o caráter obrigatório como para o voluntário. Os resultados da análise de correlação de *Pearson* estão inteiramente de acordo com os resultados da análise estatística descritiva.

3.4.3. Testes de comparação não paramétricos

Considerando a diferente natureza jurídica das entidades em estudo, pretende-se compreender se esta influência a divulgação de informação das entidades públicas da ação governativa da educação (O_3). Tendo ainda em consideração a reduzida dimensão das amostras, optou-se por um teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis* (Marôco, 2018), utilizado na comparação de três ou mais amostras independentes, indicando se há diferenças entre pelo menos duas delas, aplicado a cada um dos critérios de divulgação (C_1 , C_2 , C_3 e C_4).

Assim, toma-se como hipótese nula que a distribuição média da divulgação considerada não é diferente nas várias categorias de natureza jurídica das entidades e, para hipótese alternativa que existe em pelo menos uma categoria uma distribuição média diferente. Apresentam-se os resultados, computados com o SPSS 27, do teste realizado para cada um dos critérios na Tabela 3.7.

Tabela 3.7 – Sumarização de testes de hipóteses

Hipótese nula	Teste	<i>p-value</i> . ^{a,b}	Decisão
A distribuição de Média da DIOF é igual nas entidades de diferente natureza jurídica.	Amostras Independentes de Teste de <i>Kruskal-Wallis</i>	0,542	Reter a hipótese nula.
A distribuição de Média da DIONF é igual nas entidades de diferente natureza jurídica.		0,055	
A distribuição de Média da DIVF é igual nas entidades de diferente natureza jurídica.		0,143	
A distribuição de Média da DIVNF é igual nas entidades de diferente natureza jurídica.		0,333	

a. O nível de significância é ,050.

b. A significância assintótica é exibida.

Como se pode constatar pelos valores da Tabela 3.7, todos os valores de *p-value* são superiores à margem de erro (0,05), pelo que não se rejeita nenhuma das hipóteses nulas. Pode, por isso, concluir-se que para um nível de confiança de 95% não existem diferenças estatisticamente relevantes na distribuição média da divulgação de informação das várias entidades em função da sua natureza jurídica.

Assim, os resultados dos testes de comparação não paramétricos efetuados aos quatro critérios de divulgação de informação permitem concluir que não existe uma relação entre a natureza jurídica das entidades e a divulgação da informação.

3.4.4. Discussão de resultados

A literatura debruça-se sobre a mensuração da extensão da prática de IFR, nomeadamente quanto à definição de índices que medem o grau de divulgação eletrónica de um conjunto de informação financeira e não financeira, sendo uma das principais formas de avaliar a transparência das organizações. Assim, neste trabalho construiu-se um índice de divulgação de informação, o *IDiWi*, que permitiu perceber a prática de divulgação nos *websites* pelas entidades em estudo, à semelhança de outros estudos empíricos (Caba Pérez *et al.*, 2005; Rodríguez Bolívar *et al.*, 2006, 2007; Gallego Álvarez *et al.*, 2009; Mendes, 2012; Pires, 2012; Lourenço *et al.*, 2013; Caba Pérez *et al.*, 2014; Tavares & Da Cruz, 2014; Batalha, 2014; Magalhães, 2015; Guo *et al.*, 2016; Tejedo-Romero & Araújo, 2018; Santos *et al.*, 2018; Vasto *et al.*, 2019; Soares *et al.*, 2019; Baião, 2020 e Martinho *et al.*, 2021).

Neste contexto, a evolução positiva da divulgação de informação observada ao longo do período em análise indicia uma preocupação crescente por parte dos agentes públicos em

aumentar a interação com o cidadão ao divulgar informação sobre a sua gestão, como uma forma de sinalizar e conferir maior transparência e legitimidade perante o cidadão/eleitorado (como defendido por Laswad *et al.*, 2001; Tejedo-Romero & Araújo, 2016 e Magalhães, 2015).

No entanto, e apesar das entidades públicas terem a obrigatoriedade legal de divulgar informação nos seus *websites* (SNC-AP, LADA, Lei-Quadro dos Institutos Públicos), a média obtida no índice de divulgação (abaixo de 0,5) permite concluir que estas entidades ainda não divulgam informações importantes para o processo de *accountability* (corroborando o concluído por Lourenço *et al.*, 2013), embora a prática de divulgação tenha evoluído de forma tendencialmente positiva ao longo dos anos em estudo.

De facto, no que respeita à divulgação de informação financeira, nem toda é, ainda, divulgada tendo-se observado que a informação mais divulgada é a de carácter obrigatório não financeiro e a menos divulgada é a de natureza voluntária financeira. Estes resultados corroboram os de Gallego Álvarez *et al.* (2009) que concluíram que a divulgação da informação financeira é diminuta quando comparada com a da não financeira.

Adicionalmente, os resultados revelam que as entidades ainda não fazem uso da *internet* como meio adequado para divulgação da informação, seja por resistência à utilização da *internet* como meio incrementar a transparência (Welch & Wong, 2001), seja por falta de consciência do potencial da *internet* na divulgação da informação financeira por esta via (Rodríguez Bolívar *et al.*, 2007). A este propósito, também Magalhães (2015) concluiu no seu estudo existir uma baixa taxa de utilização das TIC na gestão das entidades públicas, evidenciando a inexistência de vontade política na adoção dessa prática.

Assim, apesar dos vários autores referenciados na literatura apresentarem estudos com o intuito de apoiar as entidades públicas a encontrar as melhores práticas no desenvolvimento do governo eletrónico, conferindo uma maior transparência e *accountability* à sua atividade, os resultados demonstraram que a divulgação *online*, tanto para a informação financeira (0,31 e 0,18, média respetivamente de DIOF e DIVF) como para a informação não financeira (0,51 e 0,45, média respetivamente de DIONF e DIVNF) fica aquém do que seria desejável.

4. CONCLUSÕES

Este estudo teve como principal objetivo avaliar o nível da divulgação da informação nos *websites* das entidades públicas da área da educação em Portugal, suprimindo a lacuna de estudos na literatura no setor público, apresentando perspectivas futuras de investigação. Daqui resultou a questão que norteou este estudo: Qual o nível de divulgação de informação financeira e não financeira conexa das entidades públicas da ação governativa da educação em Portugal, de 2016 a 2020?

A partir da literatura torna-se evidente que a rápida difusão das TIC e a utilização da *internet* proporcionou um potencial considerável de promoção de transparência e *accountability* no setor público.

Apesar de se registar uma evolução positiva da divulgação de informação nos *websites* das entidades da ação governativa da educação em Portugal ao longo do período em análise, ainda se encontra deficitária no que diz respeito à informação financeira, tanto obrigatória como voluntária, registando-se numa média abaixo de 0,5, e que, conseqüentemente, carece de ser melhorada uma vez que estes *websites* são visitados pelos cidadãos e comunidade científica em geral, bem como no integral cumprimento das leis que regulamentam as entidades públicas.

Os resultados obtidos nesta investigação levam a concluir que a divulgação de informação nos *websites* destas entidades é insuficiente, privilegiando a não financeira conexa em detrimento da financeira, resultado que não deixa de ser preocupante.

O contributo desta investigação consiste em estudar as práticas de divulgação que as entidades da ação governativa da educação em Portugal realizam e cujos resultados podem ajudar a melhorar aquelas práticas, de modo a promover a transparência e *accountability* na prestação de contas destas entidades e da administração pública em geral, dado que abrange, para além de divulgações de natureza obrigatória, também as de tipologia voluntária, permitindo uma maior comparabilidade das entidades que já mantêm essas práticas, noutros setores de atividade do Estado.

Este estudo também é não só um contributo para a comunidade científica como também para o cidadão em geral, na medida em que o financiamento do sistema educativo em Portugal, no âmbito da educação pré-escolar, dos ensinamentos básico e secundário e da educação extraescolar, e a política nacional da juventude e desporto, é baseado através da

disponibilização de receita fiscal, e como tal os cidadãos necessitam de saber onde e de que modo foram aplicados os recursos públicos que as instituições públicas utilizam na prossecução das políticas públicas, designadamente através da divulgação da prestação de contas de uma forma completa, atempada e de fácil acesso, através dos seus *websites*.

Como principal limitação à investigação realizada, apresenta-se o facto de a informação pretendida ser, por vezes, difícil de encontrar e estar dispersa nos sítios *web* das diferentes entidades da amostra referênciada, não se registando uma uniformização de apresentação da informação, apesar das mesmas encontrarem-se dentro do perímetro de um mesmo ministério. Adicionalmente, também se verificou que a população em estudo foi constituída por 22 das 850 entidades que compõem a ação governativa da educação em Portugal, dado as 828 serem não divulgadoras de informação financeira e não financeira conexas através dos *websites*, o qual veio condicionar a amostra, a formulação do número de objetivos de investigação bem como a restrição da aplicação das técnicas estatísticas do estudo.

Ainda no âmbito das limitações verificadas, e por escassearem estudos na administração central pública em Portugal, o presente estudo teve como referencial os estudos efetuados à administração local, setor público que desde 2013 possui uma ferramenta anual de capacitação aos cidadãos para aferir o grau de transparência do poder local, o ITM.

Este estudo baseia-se em avaliar o nível da divulgação da informação financeira e não financeira conexas nos *websites* das entidades públicas da área da educação em Portugal, no período de 2016 a 2020. Nesse sentido, como sugestões de investigações futuras propõe-se observar a evolução da divulgação de informação destas entidades no futuro, verificando também se se regista um alargamento no número de entidades nesta área governativa que o fazem. Dado que a questão de transparência e *accountability* é transversal a todo o setor público, também se sugerem futuras investigações que abarquem entidades públicas de outras áreas governativas, efetuando-se uma análise comparativa entre as diferentes áreas, alargando o horizonte temporal, na tentativa de melhorar a prática de divulgação de informação financeira e não financeira conexas pela administração pública em Portugal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almquist, R., Grossi, G., van Helden, G.J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7–8), 479-487.
- An, Y., Davey, H. & Eggleton, I. R. C. (2011). Towards a Comprehensive Theoretical Framework for Voluntary IC Disclosure. *Journal of Intellectual Capital*, 12(4), 1-20.
- Anuário da Educação – 2019. Secretaria-Geral da Educação e Ciência – Centro de Informação e Relações-Públicas (CIREP). Julho 2019.
- APA (2010). *Publication Manual of American Psychological Association*. Washington, DC: APA.
- Baião, L. (2020). *Transparência e desempenho económico-financeiro e orçamental nos municípios em Portugal* (Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra).
- Ball, C. (2009). What is transparency? *Public Integrity*, 11(4), 293-308.
- Batalha, S. (2014). *Determinantes da transparência municipal em Portugal: uma análise empírica*. Dissertação de Mestrado em Economia e Políticas Públicas, Instituto Superior de Economia e Gestão, Lisboa.
- Bauhr, M., & Grimes, M. (2012). What is government transparency? *QoG Working Paper Series*, 2012(16), 16.
- Bovens, M, Schillemans T., & Hart, P. (2008). Does Public Accountability Work? An Assessment Tools. *Public Administration*, 86(1), 225-242.
- Caba Pérez C., López A.M. & Rodriguez M.P. (2005). Citizens Access to On-line Governmental Financial Information: Practices in the Europe Union Countries. *Government Information Quarterly*, 22(2), 258-276.
- Caba Pérez, C., Rodríguez Bolívar, M.P. & López Hernández, A.M. (2008). e-Government Process and Incentives for Online Public Financial Information. *Online Information Review*, 32(3), 379-400.
- Caba Pérez, C., Rodríguez Bolívar, M.P., & López Hernández, A.M. (2014). The Determinants of Government Financial Reports Online. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 42, 5-31.

- Cabedo, G. (2001). La divulgación de información financeira en la era digital. *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, 8.
- CADA (2020). Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos. *26.º Relatório de Atividades 2020*, disponível em <https://www.cada.pt/arquivoBSuSo.pdf>.
- Callamard, A. (2010). *Accountability, transparency, and freedom of expression in Africa. Social research: An International Quarterly*, 77(4), 1211-1240.
- Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Jornal Oficial da União Europeia (07-12-2000).
- Cerrillo-i-Martínez, A. (2011). The regulation of diffusion of public sector information via electronic means: lessons from the spanish regulation. *Government Information Quarterly*, 28(2), 188-199.
- CNC (2017). Manual de Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), versão 2. DOI: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf
- Constituição da República Portuguesa. D.R. *I Série* 86 (10-04-1976) 738-775.
- Cruz, N., Tavares, A., Marques, R., Jorge, S. & Sousa, L. (2015). Measuring Local Government Transparency. *Public Management Review*. DOI: 10.1080/14719037.2015.1051572.
- Curtin, D., & Meijer, A.J. (2006). Does transparency strengthen legitimacy? *Information polity*, 11(2), 109-122.
- Debreceny, R., & Gray, G. (1999). Financial reporting on the *internet* and the external audit. *European Accounting Review*, 8(2), 335-350.
- Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948). Organização das Nações Unidas.
- Decreto-lei n.º 192/2015. D.R. *I Série* 178 (11-09-2015) 7584-7828.
- Deegan, C. (2002). Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosure – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3).

- Deegan, C. & Samkin, G. (2010). *New Zealand Financial Accounting*. Sidney: McGraw-Hill.
- Direção-Geral do Orçamento (2020). Lista de entidades das Administrações Públicas (Sistema Europeu de Contas 2010) para efeitos do Orçamento do Estado de 2020. Perímetro das Administrações Públicas. Ministério das Finanças.
- Diretiva 2003/4/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 28 de janeiro de 2003, L 41 (14-02-2003) 26-32.
- Diretiva 2003/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de novembro de 2003, L 345 (31-12-2003) 90-96.
- Fernandes, J. (2008). *Información financeira en soporte electrónico: un análisis de las empresas portuguesas*. (Tese de doutoramento, Universidad de Huelva, Espanha).
- Ferro, M.J., Piteira M., & Antunes, T. (2017). *Manual para a elaboração de dissertações e outros trabalhos académicos*. Lisboa: ISCAL. Disponível em https://www.iscal.ipl.pt/images/documentos/manual_dissertacoes_trabalhos_academicos.pdf.
- Florini, A., (2000). Does the invisible hand need a transparent glove? Proceedings of the 11th Annual World Bank Conference on Development Economics. The World Bank, Washington, DC.
- Fox, J. (2007). The uncertain relationship between transparency and *accountability*. *Development in practice*, 17(4-5), 663-671.
- Gallego Álvarez, I., García Sánchez, I.M. & Rodríguez Domínguez, L. (2009). Universities Websites: Disclosure Practices and the Revelation of Financial Information. *International Journal of Digital Accounting Research*, 9, 153-192.
- Grimmelikhuijsen, S.G. (2012). *Transparency and trust. An experimental study of online disclosure and trust in government*. Ph.D. dissertation, University of Utrecht, Netherlands.
- Guo, C., Ahmed, Z., Kabir, H., & Narayan, A. (2016). *Use of public accountability index (PAI) to assess the accountability practices of New Zealand Universities*. Presented in 8th Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting, Melbourne. Disponível em <https://openrepository.aut.ac.nz/handle/10292/10120>.

- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jorge, S., Moura e Sá, P., & Lourenço, R.P. (2012). Transparência financeira nas entidades da administração local em Portugal: Análise da informação disponibilizada nos sítios *web*. *Revista Portuguesa de Estudos Regionais*, 3º Quadrimestre (31), 39-53. Disponível em https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/35283/1/RPER_cap.5.pdf.
- Kaufmann, D., & Bellver, A. (2005). Transparenting transparency: Initial empirics and policy applications. IMF Conference on Transparency and Integrity. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/228190227_Transparenting_Transparency_Initial_Empirics_and_Policy_Applications.
- Lane, Jan-Erik (2005). *Public administration and public management: The principal-agent perspective*. London: Taylor & Francis.
- Laswad, F., Fisher, R. & Oyelere, P.B. (2001). Public Sector Financial Disclosure on the *Internet: A Study of New Zealand Local Authorities*. Lincoln University. Commerce Division. Disponível em <http://hdl.handle.net/10182/320>.
- Lei n.º 3/2004. D.R. *I-A Série* 12 (15-01-2004) 301-311.
- Lei n.º 26/2016. D.R. *I Série* 160 (22-08-2016) 2777-2788.
- Lindstedt, C., & Naurin, D. (2010). Transparency is not enough: Making transparency effective in reducing corruption. *International political science review*, 31(3), 301-322.
- Lira, M., & Neves, V. (2020). *Accountability no setor público num ambiente online: estado da arte e oportunidades de investigação*. Livro de atas do III Congresso Internacional de Contabilidade Pública, 20 e 21 de maio. ISCA da Universidade de Aveiro e OCC.
- Lourenço, R., Sá, P., Jorge, S., & Pattaro, A. (2013). Online Transparency for *Accountability*: One Assessing Model and two Applications. *Electronic Journal of e-Government*, 11(2), 280-292.
- Lymer, A. (1999). The *Internet* and corporate reporting in Europe. *European Accounting Review*, 9, 287-396.
- Meijer, A. (2003). Transparent government: Parliamentary and legal *accountability* in an information age. *Information Polity*, 8(1,2), 67-78.

- Meijer, A. (2013). Understanding the complex dynamics of transparency. *Public Administration Review*, 73(3), 429-439.
- Magalhães, F., Ferreira, A., Santos, C. & Reis, J. (2013). *Internet* financial reporting no sector público: um contributo ao desenvolvimento de um quadro teórico abrangente. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 203, 44-59.
- Magalhães, F. (2015). *Divulgação Online da Informação Financeira nos Governos Locais do MERCOSUL* (Dissertação de mestrado, Universidade de Aveiro). Disponível em <https://ria.ua.pt/handle/10773/14435>.
- Marôco, J. (2018). *Análise estatística com o SPSS Statistics* (8ª ed.). Pêro Pinheiro: ReportNumber.
- Marques, M. (2007). Aplicação dos princípios da governança corporativa ao setor público. *Revista de Administração Contemporânea, Curitiba*, 11(2), 11-26.
- Martinho, C., Santos, P. & Escaninha, M. (2021). Determinantes do Índice de Transparência Municipal em Portugal (2013 a 2017). *XVIII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA)*. A Contabilidade no Séc. XXI. Novos Horizontes, 14 e 15 outubro. ISBN: 978-989-53217-1-1.
- Mendes, H. (2012). *Divulgação da informação financeira via internet das autarquias locais* (Dissertação de mestrado, Universidade de Aveiro). Disponível em <https://ria.ua.pt/handle/10773/10589>
- Moon, M.J., Welch, E.W., & Wong W. (2005). What drives global e-governance? An exploratory study at a macro level. Proceedings of the 38th Hawaii International Conference on System Science. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/221179057_What_Drives_Global_EGovernance_An_Exploratory_Study_at_a_Macro_Level.
- Morales F., Nascimento R., & Calcagno W. (2005). Análisis comparado del reporting financiero via *internet* en empresas cotizadas del Argentina, Brasil y Chile. XXI Encuentro Nacional de Escuelas y Facultades de Administración, Chillán-Chile.
- Morris, R. (1987). Signalling, Agency Theory and Accounting Policy Choice. *Accounting & Business Research*, 18(69), 47-56.

- Mulgan R. (2000). Comparing *accountability* in the public and private sectors. *Australian Journal of Public Administration*, 59(1), 87–97.
- Nunes, V.A., Rodrigues, L.L., & Viana, C.L. (2019). *O Sistema de Normalização Contabilística: Administrações Públicas – Teoria e Prática* (2ª Ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Ntim, C.G., Soobaroyen, T., & Broad, M.J. (2017). Governance structures, voluntary disclosures and public *accountability*: The case of UK higher education institutions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(1), 65-118.
- OECD (2003). *The e-government imperative: Main findings*. Paris: OECD.
- Oliveira, J., Santos, L. & Amaral, L. (2003). Guia de Boas Práticas na Construção de Web Sites da Administração Direita e Indireta do Estado. *Gávea – Laboratório de Estudo e Desenvolvimento da Sociedade da Informação*. Universidade do Minho. Guimarães.
- Pinto, A., Santos, P., & Melo, T. (2014). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública* (2ª Ed.). Cacém: ATF - Edições Técnicas.
- Piotrowski, S. J., & Van Ryzin, G. G. (2007). Citizen attitudes toward transparency in local government. *The American Review of Public Administration*, 37(3), 306-323.
- Pires, W. (2012). *Os determinantes da divulgação da informação financeira na internet: evidência empírica nos municípios portugueses* (Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Bragança). DOI: <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/8482>.
- Pirson, M., & Malhotra, D. (2011). Foundations of Organizational Trust: What matters to different stakeholders? *Organization Science*, 22(4), 1087-1104.
- Pratas, S. (2013). *Transparência do Estado, Administração Aberta e Internet*. Lisboa: INA Editora.
- Rede Nacional de Administração Aberta (2018). I Plano de Ação Nacional de Administração Aberta. Agência para a Modernização Administrativa. OGP Portugal. Disponível em https://www.opengovpartnership.org/wp-content/uploads/2019/01/Portugal_Action-Plan_2018-2020_POR.pdf
- Regulamento (CE) n.º 1049/2001 do Parlamento Europeu e do Conselho de 30 de maio de 2001. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, L 145 (31-05-2001) 43-48.

- Rodríguez Bolívar, M.P., Caba Pérez, C. & López Hernández, A.M. (2006). Cultural Contexts and Governmental Digital Reporting. *International Review of Administrative Sciences*, 72(2), 269–290.
- Rodríguez Bolívar, M.P., Caba Pérez, C. & López Hernández, A.M. (2007). E-Government and Public Financial Reporting: The Case of Spanish Regional Governments. *The American Review of Public Administration*, 37(2), 142-177.
- Rodríguez-Bolívar, M.P., Muñoz, L. & López Hernández, A.M. (2013). Determinants of financial transparency in government. *International Public Management Journal*, 16(4). DOI: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/10967494.2013.849169>.
- Ross, S.A. (1973). The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. *The American Economic Review*, 63(2), 134-139.
- Royo, S., Yetano, A., & García-Lacalle, J. (2019). *Accountability* styles in state-owned enterprises: The good, the bad, the ugly and the pretty. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 156-170.
- Santos, C., Ferreira, A., Marques, R., & Azevedo, G. (2018). EAGLE_Index: Enhancement of an *Accountability* Guide for Learning E-Government. *ICI Global*. DOI: 10.4018/978-1-5225-3731-1.ch006.
- Schnackenberg, A.K. & Tomlinson, E.C. (2016). Organizational transparency: A new perspective on managing trust in organization-stakeholder relationships. *Journal of Management*, 42(7), 1784-1810.
- Sistema Nacional de Integridade Portugal. *Relatório SNI* (2012), disponível em <https://www.transparency.org/en/publications/sistema-nacional-de-integridade-portugal>.
- Soares, D., Amaral, L., Ferreira, L., & Lameiras, M. (2019a). *Presença na Internet das Câmaras Municipais Portuguesas em 2019: Estudo sobre Local e-Government em Portugal*. GÁVEA – Observatório da Sociedade da Informação. Universidade do Minho, Guimarães. ISBN: 978-989-98010-7-3.
- Soares, D., Amaral, L., Ferreira, L., & Lameiras, M. (2019b). *Método de Avaliação da Presença na Internet das Câmaras Municipais Portuguesas*. Versão 6.0. GÁVEA – Laboratório de Estudo e Desenvolvimento da Sociedade da Informação. Universidade do Minho, Guimarães. ISBN: 978-989-98010-6-6.

- Sol, D. (2013). The institutional, economic and social determinants of local government transparency. *Journal of Economic Policy Reform*, 16(1), 90-107. DOI: 10.1080/17487870.2012.759422.
- Spence, M. (1973). Job Market Signaling. *Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355-374.
- Stiglitz, J. (2002). Transparency in Government. World Bank Institute. The right to tell: the role of mass media in economic development. Washington, D.C. The World Bank, 27-44.
- Street, C., & Meister, D. (2004). Small business growth and internal transparency: the role of information systems. *MIS quarterly*, 473-506.
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3). DOI: <http://www.jstor.org/stable/258788>.
- Tavares, A.F. & Da Cruz, N.F. (2014). *The determinants of local government transparency: A preliminary analysis*. 8th International Conference on Theory and Practice of Electronic Governance, 117-123. DOI: 10.1145/2691195.2691291.
- Tejedo-Romero, F. & Araújo, J. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29, 327-347. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/IJPSM-11-2015-0199>.
- Tejedo-Romero, F. & Araújo, J. (2018). Transparencia en los municipios españoles: determinantes de la divulgación de información. *Convergencia Revista de Ciencias Sociales*, 78 septiembre/diciembre, 153-174. Universidad Autónoma del Estado de México. DOI: 10.29101/crcs.v25i78.9254.
- Tratado de Lisboa. Jornal Oficial da União Europeia, C 306 (17-12-2007).
- Transparência e Integridade, Associação Cívica (TIAC). Índice de Transparência Municipal. Apresentação de Indicadores. Novembro 2017. DOI: https://transparencia.pt/wp-content/uploads/2017/11/ITM_Apresentacao_e_Indicadores_2017.pdf.
- Trombetta, M. (2002). La decisión de revelar voluntariamente información de la empresa: Desde el análisis teórico a una propuesta metodológica. (Documento de trabalho 02-09) - Universidad Carlos III de Madrid, Getafe, Departamento de Economía de la Empresa.

- Vasto, P., Campo, C., Urquía-Grande, E. & Jorge, S. (2019). Designing an *Accountability Index*: A Case Study of South America Central Governments. *Central European Journal of Public Policy*, 13(2). DOI: <https://doi.org/10.2478/cejpp-2019-0009>.
- Zhu, K. (2004). Information transparency of business-to-business electronic markets: A game-theoretics analysis. *Management Science*, 50(5), 670-685.
- Zimmerman, J. L. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.
- Welch, E., & Hinnant, C. (2003, January). *Internet use, transparency, and interactivity effects on trust in government*. In System Sciences, 2003. Proceedings of the 36th Annual Hawaii International Conference on (pp. 7-pp). IEEE.
- Williams, A. (2015). A global index of information transparency and *accountability*. *Journal of Comparative Economics*, 43(3), 804-824.
- Welch, E., & Wong, W. (2001). Global information technology pressure and government *accountability*: the mediating effect of domestic context on website openness. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 11(4), 509-538.
- Wong, W., & Welch E. (2004). Does E-Government Promote *Accountability*? A Comparative Analysis of Website Openness ad Government *Accountability*. *Governance: International Journal of Policy, Administration and Institutions*, 7(2), 275-297.

APÊNDICES

Apêndice A: Lista das entidades da administração central do perímetro do Ministério da Educação em Portugal (Continental) para efeitos do Orçamento do Estado de 2020

Designação das entidades por estrutura orgânica	Nº
Ação governativa (Gabinetes dos membros do Governo)	4
Ministro da Educação	
Secretária de Estado Adjunta e da Educação	
Secretário de Estado da Educação	
Secretário de Estado da Juventude e do Desporto	
Serviços da administração direta do Estado	8
Secretaria-Geral da Educação e Ciência (SGEC)	
Inspeção-Geral da Educação e Ciência (IGEC)	
Direção-Geral da Educação (DGE)	
Direção-Geral da Administração Escolar (DGAE)	
Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência (DGEEC)	
Direção-Geral dos Estabelecimentos Escolares (DGEstE)	
Editorial do Ministério da Educação e Ciência (EMEC)	
Autoridade para a Prevenção e o Combate à Violência no Desporto (APCVD)	
Organismos da administração indireta do Estado	4
Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P. (ANQEP, I.P.)	
Instituto de Avaliação Educativa, I.P. (IAVE, I.P.)	
Instituto de Gestão Financeira da Educação, I.P. (IGeFE, I.P.)	
Instituto Português do Desporto e Juventude, I.P. (IPDJ, I.P.)	
Entidades reclassificadas	2
Parque Escolar, E.P.E. (PE)	
Fundação do Desporto	
Estruturas de missão	8
Agência Nacional Erasmus+ Educação e Formação (E+ EF)	
Agência Nacional Erasmus+ Juventude em Ação (E+ JA)	
Estrutura de Missão para a Promoção do Sucesso Escolar (EMPSE)	
Autoridade de Gestão do Programa Operacional Capital Humano (PO CH)	
Plano Nacional de Leitura 2027 (PNL 2027)	
Gabinete da Rede de Bibliotecas Escolares (RBE)	
Plano Nacional do Cinema (PNC)	
Plano Nacional das Artes (PNA)	
Órgãos consultivos do Governo	4
Conselho Nacional da Educação (CNE)	
Conselho Consultivo da Juventude (CNJ)	
Conselho Nacional do Desporto (CND)	
Conselho das Escolas (CE)	
Outras estruturas	5
Autoridade Antidopagem de Portugal (ADoP)	
Caixa de Previdência do Ministério da Educação (CPME)	
Conselho Científico-Pedagógico de Formação Contínua (CCPFC)	
Laboratório de Análises de Dopagem (LAD)	
Movijovem - Mobilidade Juvenil, Cooperativa de Interesse Público de Responsabilidade Limitada	
Estabelecimentos nos ensinos pré-escolar, básico e secundário da rede pública, por agrupamento	811
Norte	289
Centro	146
Área Metropolitana de Lisboa	265
Alentejo	71
Algarve	40
Escolas Portuguesas no Estrangeiro	4
Escola Portuguesa de Cabo Verde - CELP	
Escola Portuguesa de Díli - CELP - Ruy Cinatti	
Escola Portuguesa de Moçambique	
Escola Portuguesa de S. Tomé e Príncipe - CELP	

Apêndice B: Índice de divulgação de informação por entidade (2016 a 2020)

ID	Entidade	Natureza	2016	2017	2018	2019	2020
1	Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P. (ANQEP, I.P.)	IP	0,13	0,54	0,64	0,77	0,46
2	Autoridade Antidopagem de Portugal (ADoP)	SI	0,10	0,10	0,10	0,35	0,35
3	Autoridade para a Prevenção e o Combate à Violência no Desporto (APCVD)	SI	-	-	-	0,29	0,43
4	Caixa de Previdência do Ministério da Educação (CPME)	SFA	0,44	0,44	0,44	0,44	0,15
5	Conselho Nacional da Educação (CNE)	SI	0,27	0,27	0,27	0,27	0,27
6	Direção-Geral da Administração Escolar (DGAE)	SI	0,54	0,54	0,61	0,61	0,50
7	Direção-Geral da Educação (DGE)	SI	0,36	0,36	0,36	0,35	0,40
8	Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência (DGEEC)	SI	0,75	0,72	0,75	0,72	0,20
9	Direção-Geral dos Estabelecimentos Escolares (DGEstE)	SI	0,39	0,33	0,52	0,43	0,57
10	Editorial do Ministério da Educação e Ciência (EMEC)	SFA	0,28	0,28	0,20	0,20	0,16
11	Escola Portuguesa de Cabo Verde - CELP	SFA	0,06	0,06	0,06	0,06	0,08
12	Escola Portuguesa de Díli - CELP - Ruy Cinatti	SFA	0,04	0,04	0,07	0,07	0,07
13	Escola Portuguesa de Moçambique	SFA	0,40	0,40	0,45	0,45	0,42
14	Escola Portuguesa de S. Tomé e Príncipe - CELP	SFA	0,08	0,11	0,11	0,11	0,17
15	Fundação do Desporto	EPR	0,48	0,54	0,58	0,58	0,62
16	Inspeção-Geral da Educação e Ciência (IGEC)	SI	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
17	Instituto de Avaliação Educativa, I.P. (IAVE, I.P.)	IP	0,08	0,08	0,38	0,55	0,60
18	Instituto de Gestão Financeira da Educação, I.P. (IGeFE, I.P.)	IP	0,24	0,28	0,34	0,34	0,27
19	Instituto Português do Desporto e Juventude, I.P. (IPDJ, I.P.)	IP	0,58	0,62	0,65	0,67	0,63
20	Movijovem - Mobilidade Juvenil, Cooperativa de Interesse Público de Responsabilidade Limitada	Coop	0,42	0,42	0,42	0,42	0,40
21	Parque Escolar, E.P.E. (PE)	EPR	0,20	0,20	0,20	0,20	0,38
22	Secretaria-Geral da Educação e Ciência (SGEC)	SI	0,37	0,37	0,40	0,37	0,62

Coop - Cooperativa; EPR - Entidades Públicas Reclassificadas; IP - Instituto Público; SI - Serviços Integrados; SFA - Serviços e Fundos Autónomos