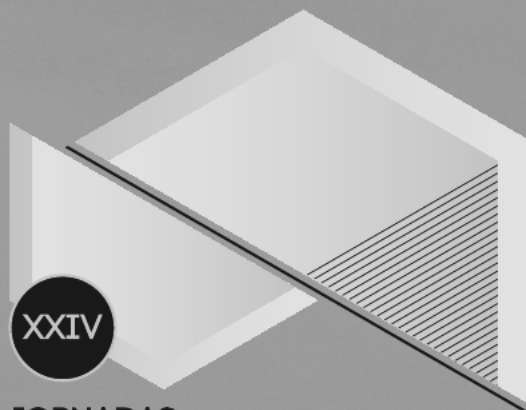


COMUNICAÇÕES: LIVRO DE RESUMOS



JORNADAS
LUSO-ESPAÑOLAS

GESTÃO CIENTÍFICA

Contributo da Gestão para a Sustentabilidade
das Organizações e da Sociedade

6.7.8 FEVEREIRO 2014

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LEIRIA



Título: “O Contributo da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade”

XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica

6,7,8 fevereiro 2014 - Leiria

Comunicações: Livro de Resumos

Edição: Instituto Politécnico de Leiria (IPLeiria)

Edifício Sede

Rua General Norton de Matos

Apartado 4133 | 2411 - 901 Leiria - PORTUGAL

Tel. (+351) 244 830 010 | Fax (+351) 244 813 013

ipleiria@ipleiria.pt | www.ipleiria.pt

Janeiro 2014

Grafismo e produção: Publicenso / www.publicenso.pt

Impressão: Gráfica da Batalha

Tiragem: 450 exemplares

ISBN LIVRO: 978-972-8793-66-1

ISBN CD: 978-972-8793-65-4

Depósito Legal: 370518/14

APRESENTAÇÃO

Estimados/as Colegas,

Durante os dias 6, 7 e 8 de fevereiro de 2014 realizamos em Leiria as XXIV JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA sob o lema “O Contributo da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade”. Foram organizadas pelo Instituto Politécnico de Leiria (IPL) através do Centro de Investigação em Gestão para a Sustentabilidade (CIGS) e da Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTG).

Os especialistas da área da gestão, profissionais, académicos foram convidados a participar neste grande encontro, partilhando as suas pesquisas empíricas, desenvolvimentos teóricos e casos práticos. O tema proposto é atual e pertinente o que contribuiu para uma adesão significativa, que se traduziu em 327 comunicações submetidas, subscritas por 613 autores(as) e coautores(as), de origem predominantemente portuguesa, espanhola e brasileira. Nesta publicação apresentam-se 281 resumos das comunicações aceites pelos comités científicos português e espanhol, através da revisão dupla e cega por pares de acordo com critérios de escrutínio científico e que serão apresentadas durante o evento.

O IPL e a cidade de Leiria dão as boas vindas aos cerca de 430 participantes inscritos no evento. Confiamos que as XXIV Jornadas sejam uma oportunidade para debater os Contributos da Gestão para a Sustentabilidade das Organizações e da Sociedade e para encetar intercâmbios proveitosos entre investigadores de vários países e diferentes áreas científicas.

A Comissão Organizadora agradece o todos os autores e autoras o seu contributo e participação nas XXIV JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA e empenhar-se-á para tornar a vossa estada o mais agradável e gratificante possível.

Presidentes do Comité Organizador

Alzira Marques

Ana Sargento

CONTABILIDADE

UTILIDADE DO RELATO FINANCEIRO PARA A TOMADA DE DECISÃO INTERNA NO ENSINO SUPERIOR PÚBLICO PORTUGUÊS

Raul M. S. Laureano (raul.laureano@iscte.pt)
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), BRU/UNIDE, Lisboa, Portugal
Maria Antónia J. Jesus (antonia.jesus@iscte.pt)
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), BRU/UNIDE, Lisboa, Portugal
Filipe F. Estrada (flip-estrada@hotmail.com)
Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)

RESUMO

Nas últimas décadas a informação financeira divulgada pela Contabilidade Pública, para além da finalidade de controlo, passou a apoiar as tomadas de decisão por parte dos decisores internos. Em Portugal, o POC-Educação veio dar corpo a esta preocupação para o setor da educação pública, tendo objetivo principal auxiliar os decisores internos com informação útil às tomadas de decisão.

Este estudo tem como objetivo avaliar as necessidades de informação dos decisores internos no ensino superior público português e a utilidade dos documentos de prestação de contas e outras informações estabelecidas no POC-Educação.

Com suporte num inquérito aos decisores internos das instituições públicas de ensino superior, conclui-se que estes manifestam uma necessidade elevada pela informação presente no POC-Educação e consideram útil a respetiva informação de relato financeiro para apoiar as tomadas de decisão. Conclui-se ainda que o respetivo modelo de relato financeiro é adequado ao apoio às tomadas de decisão internas.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública, Ensino Superior, Informação financeira, Relato financeiro; Tomada de decisão.

ABSTRACT

In the last decades financial information disclosed by Governmental Accounting, besides control finalities, raised new purposes to help decision-makers in their decisions.

In Portugal the Char of Accounts for Portuguese public education sector (*POC-Educação*) supports these new purposes, which main goals is to assist the internal decision-makers with useful financial.

This study aims to investigate the needs for financial and economic information through the internal decision-makers opinions, evaluating also the usefulness of *POC-Educação* financial statements for decision-making.

Using a survey applied to the internal decision-makers of the public higher education institutions we obtained findings that allow concluding that users feel a high need for the information disclosed by *POC-Educação* and consider such information useful to support their decisions. We also conclude that the internal users consider the financial reporting established by *POC-Educação* is overall suitable to support their decision making.

Keywords: Public accounting, Higher education, Financial information.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, na Administração Pública, em vários países do mundo e em especial em países membros da OCDE, foram realizadas um conjunto de reformas estruturais às quais se dá o nome de *New Public Management* (NPM). Esta reforma promovendo valores até então inexistentes no setor Público tais como: eficiência, eficácia, controlo de custos e responsabilização pelos resultados (Hood, 1995; Guthrie, 1998; Likierman, 2000; Pina e Torres, 2003; Jorge *et al.*, 2007; Hookana, 2008; Hyndman e Connolly, 2011) fez nascer novas necessidades de informação financeira, que antes não eram sentidas e que levaram a uma reforma profunda na administração financeira do setor Público em vários países. Para Nogueira *et al.* (2013) as reformas introduzidas na contabilidade pública visavam em grande parte melhorar o relato financeiro para os tomadores de decisão ao mesmo tempo que permitia aperfeiçoar a prestação de responsabilidades por parte dos gestores públicos.

Em Portugal as reformas da NPM também se fizeram sentir (Carvalho *et al.*, 2006; Jorge *et al.*, 2007; Jesus, 2010; Nogueira *et al.*, 2013). Estas iniciaram-se no princípio dos anos noventa do século passado e tinham como objetivo modernizar a contabilidade pública, introduzindo novos tipos de informação financeira, como a informação preparada em base de acréscimo. Sob esta nova reforma foi aprovado em 1997 o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e posteriormente, no ano 2000, foi aprovado o POC-Educação que tinha como um dos principais objetivos dotar o setor da educação de ferramentas de relato financeiro que auxiliassem os seus decisores na tomada de decisões internas.

Apesar de décadas terem passado desde o início das reformas da NPM, estas ainda são um tema controverso e muito debatido. Em Portugal as reformas de contabilidade pública visavam ir de encontro às necessidades dos utilizadores; porém mais de dez anos depois da reforma contabilística no setor da educação, ainda não foram estudadas empiricamente as opiniões dos utilizadores sobre a utilidade do relato financeiro no apoio à tomada de decisão.

Esta é a motivação para esta investigação, que tem como objetivo principal estudar as perceções dos utilizadores internos do relato financeiro no ensino superior público no que diz respeito às suas necessidades de informação e utilidade do mesmo.

Este artigo compreende cinco secções, respeitando a primeira a esta Introdução. A segunda secção respeita à revisão de literatura, focando os temas das reformas dos sistemas de Contabilidade Pública, as necessidades de informação e a utilidade do relato financeiro e ainda uma breve caracterização do POC-Educação. Na secção três é desenvolvida a metodologia do estudo empírico, sendo definido o paradigma de investigação, os objetivos e hipóteses de estudo, população e amostra; compreende ainda o desenvolvimento do questionário e as técnicas de análise de dados. Na secção quatro são apresentados os resultados do estudo empírico. Por último, são apresentadas as principais conclusões na secção cinco.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Reforma dos sistemas de Contabilidade Pública

Nas últimas décadas do século XX, no âmbito das reformas da NPM, o contexto organizacional do setor público passou por várias reformas que assentaram em princípios como a transparência, eficiência, eficácia e responsabilização pelos resultados das organizações públicas. O movimento que deu origem a essas reformas, para além de envolver a própria estrutura conceptual da gestão das organizações públicas, trouxe novos desenvolvimentos à Contabilidade Pública (Hood, 1995).

Olson *et al.* (2001) chamam a estes novos desenvolvimentos e reformas da gestão financeira e da contabilidade pública de *New Public Financial Management* (NPFM). Um dos objetivos da NPFM era implementar um sistema de contabilidade que produzisse informação financeira adequada para a realização dos novos objetivos da gestão pública trazidos pela NPM, com o propósito de alcançar informação mais diversificada e útil para a tomada de decisão (Jesus, 2010).

Com os novos objetivos de *accountability* trazidos pela NPFM, os governos sentiram necessidade de reformar os sistemas de contabilidade pública. Essa necessidade deveu-se ao facto de a contabilidade pública na maioria dos países, antes da introdução da NPFM, se basear apenas em informação preparada em base de caixa. A informação em base de caixa, que anteriormente era perfeitamente adequada para as necessidades das organizações (Caperchione, 2006), passava então a ser vista como inadequada para fazer face aos objetivos das novas reformas no setor público (Andriani *et al.*, 2010) pois não fornece uma imagem correta da situação financeira das instituições. Assim, sob os princípios da NPFM observa-se uma crescente necessidade de informação principalmente para apoio à tomada de decisão (Caperchione, 2006; Nogueira *et al.*, 2013); portanto, a ideia central desta reforma era aplicar os princípios da contabilidade em base de acréscimo (Brorström, 1998), cuja implementação constitui principal característica do novo sistema de contabilidade pública.

A principal diferença entre os dois tipos de informação financeira, a contabilidade em base de caixa e em base de acréscimo, é o *timing* (Guthrie, 1998). Enquanto a contabilidade em base de caixa regista as receitas e as despesas apenas quando se dá a troca monetária, a contabilidade em base de acréscimo faz o registo no momento em que as despesas e as receitas são efetuadas, tornando-se vital para a tomada de decisão e *accountability*. O *timing* é bastante importante no apoio à tomada de decisão. Ao identificar os problemas atuais e futuros a contabilidade torna-se uma importante ferramenta para diminuir a incerteza (Brorström, 1998), sendo, no entanto, a contabilidade em base de caixa incapaz de fornecer informação sobre o futuro, principalmente a médio e longo prazo (Caperchione, 2006).

Enquanto alguns autores (Caperchione, 2006; Andriani *et al.*, 2010; Kober *et al.*, 2010) elogiam a introdução de políticas de mercado no setor público e a implementação de medidas de eficiência e redução de custos, Broadbent e Guthrie (1992), por exemplo, salientam a preocupação de que o lado social das instituições públicas seja negligenciado com a introdução dessas políticas. Olson *et al.* (2001) sublinham mesmo que as instituições públicas podem entrar numa armadilha em espiral, em que cada vez são prestados menos serviços públicos, com custos superiores. Para Guthrie (1998), outro problema que se levanta com a introdução da contabilidade de acréscimo é a mensuração dos ativos públicos. Apesar de alguns autores, por exemplo Barton (2007), afirmarem que não se pode gerir com eficácia uma organização sem conhecer o valor real dos seus ativos, Guthrie (1998) refere que o setor público tem ativos demasiado complexos para se avaliarem, pelo que se deve questionar os critérios de mensuração aplicáveis.

Outro problema levantado por alguns autores, como por exemplo Olson *et al.* (2001), é o custo da implementação da reforma. Apesar de um dos seus objetivos ser a redução da despesa pública, a reforma em si própria acarreta grandes custos de implementação e de manutenção dos novos sistemas, dificilmente compensados. Já Kober *et al.* (2010) concluem que os utilizadores consideram que os benefícios da implementação da contabilidade em base de acréscimo ultrapassam tanto os custos de implementação como os de manutenção do novo sistema.

Apesar da NPFM ter sido desenvolvida a nível mundial vários autores questionam a forma como as reformas foram realizadas. Para Potter (2002), as reformas avançaram como uma “moda” sem se realizarem estudos aprofundados sobre os seus efeitos. Esta opinião é partilhada por Christiaens e Wielemaker (2003), Venieris e Cohen (2004) e Jorge *et al.* (2007) que afirmam que em alguns países a implementação das reformas da NPM foi realizada apenas reproduzindo os projetos implementados noutros países, ou implementando sistemas contabilísticos direcionados para o setor empresarial, que tem como objetivo o lucro. Jorge *et al.* (2007) destacam que esse pode ser o caso de Portugal, pois foi implementado um sistema copiado do setor privado, sem se dar toda a atenção a uma estrutura conceptual diferente que o setor público requer. Para Brorström (1998) não quer isto dizer que a contabilidade em base de acréscimo não seja útil para o setor público, mas não pode ser aplicada da forma como se pensava. Um modelo utilizado pelo setor privado não pode ser implementado no setor público sem se ter em consideração as suas características específicas. Alguns autores (Anessi-Pessina e Steccolini, 2007; Andriani *et al.*, 2010) consideram mesmo que o melhor é integrar os dois tipos de informação, em base de caixa e acréscimo, num só sistema de informação.

Atualmente, décadas depois do início da NPM, inicia-se um movimento no sentido de realizar uma nova reforma na contabilidade pública dos Estados-Membros da União Europeia (UE). Apesar de a maioria destes, incluindo Portugal, já terem introduzido nos seus planos de contabilidade pública informação

preparada em base de acréscimo, esses planos continuam a ser diferentes de Estado para Estado, o que dificulta a consolidação e comparação de contas a nível comunitário. Atualmente os Estados-Membros estão obrigados a reportar as suas Contas Nacionais com base em critérios definidos a nível Europeu. Porém, os dados de reporte da administração pública dos respetivos países derivam de planos de contabilidade pública definidos por cada país, o que faz com que a falta de harmonização ainda constitua um problema no seio da UE (Jorge e Jesus, 2012). Estas autoras, citando fontes do IFAC, afirmam que a solução para o problema de *accountability* na zona Euro passa pela adoção das NICSP¹, sendo que esta deverá facilitar a comparabilidade da informação reportada numa base global do mesmo modo que apoia as decisões internas dos organismos que as adotarem. Pode dizer-se que as reformas da contabilidade pública na União Europeia estão longe de terminar, sendo previsível que num futuro próximo os Estados-Membros sigam gradualmente a tendência de adoção das NICSP.

Relativamente a Portugal, nos últimos anos sob a marca da NPM, a Administração Pública tem vindo a registar reformas, não só no que diz respeito a problemas administrativos, mas também no que se refere à contabilidade pública e à gestão financeira do estado (Carvalho *et al.*, 2006; Jorge *et al.*, 2007; Nogueira *et al.*, 2013), tendo vindo a aproximar o sistema contabilístico público ao sistema contabilístico já utilizado no setor privado (Nogueira e Carvalho, 2007).

O primeiro passo dado no sentido da reforma financeira foi a aprovação da lei de bases da contabilidade pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), lançando as bases para o novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) iniciado mais tarde com o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, na qual se estabeleciam as bases em que assentava o novo regime da administração financeira do Estado. Embora as melhorias introduzidas na contabilidade pública através destes diplomas fossem evidentes, ainda existia uma grande falta de uniformidade (Nogueira e Carvalho, 2007); nesse sentido é aprovado o POCP em 1997 (Decreto-Lei n.º 232/97). O POCP constitui um pilar fundamental do processo de reforma da contabilidade pública em Portugal que marca a passagem de um sistema contabilístico tradicional para um sistema moderno, cuja função já não é só a verificação do cumprimento orçamental, mas também o apoio à tomada de decisão e avaliação das organizações (Jorge *et al.*, 2007; Jesus, 2010). O POCP contribui assim para a implementação da NPM em Portugal conduzindo à implementação de um modelo de relato financeiro mais abrangente e informativo (Nogueira *et al.*, 2013).

Antes da reforma financeira em Portugal, bem como na maioria dos países da OCDE, o sistema de contabilidade pública ainda se baseava apenas na contabilidade de caixa; porém, com o POCP seriam introduzidos três subsistemas contabilísticos. O controlo orçamental deveria continuar a utilizar a base de caixa, ao passo que para as operações financeiras seria agora utilizado o regime de acréscimo e ainda seria introduzido um sistema de contabilidade analítica para apoiar a gestão das organizações. Esta reforma dos sistemas de contabilidade em Portugal, que introduziu a contabilidade de acréscimo no setor público, está em linha com a reforma ocorrida em outros países da OCDE, apesar de existirem diferenças que dependem das características de cada país (Jorge *et al.*, 2007; Jesus, 2010).

Segundo Cravo *et al.* (2002) e Jesus (2010) as principais características do POCP são:

- A existência de três subsistemas de contabilidade: Orçamental, Patrimonial e Analítica, integrados num único sistema;
- O registo de bens de domínio público bem como as suas amortizações;
- A criação da classe 0 “Contas de controlo Orçamental e de Ordem” para o registo das várias fases do orçamento;

Na sequência do n.º 1 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, são aprovados nos cinco anos subsequentes quatro planos setoriais de contabilidade pública, concluindo assim a modernização da contabilidade governamental (Jorge *et al.*, 2007). Um desses planos setoriais é o POC-Educação, utilizado pelas instituições de educação públicas, enfoque do presente estudo.

Em síntese, as reformas dos setores públicos de vários países, enquadradas na NPM, levou a uma profunda alteração das necessidades de informação dos utilizadores e, conseqüentemente, dos sistemas de reporte financeiro das instituições públicas. Em Portugal foi implementado um sistema de contabilidade

¹ As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP) são as normas internacionais emitidas pelo IFAC e concebidas especialmente para o setor público.

pública geral com quatro sistemas de contabilidade setoriais para setores específicos da Administração Pública, como é o caso do setor da educação. Assim, é pertinente, através de uma abordagem baseada no paradigma do utilizador, que se estude empiricamente a utilidade da informação produzida por esses sistemas contabilísticos, mais especificamente para este estudo da informação produzida pelo setor da educação.

2.2 Necessidades de informação e utilidade do relato financeiro

Como é possível concluir, com base na literatura analisada, nas últimas décadas os sistemas financeiros dos setores públicos têm sofrido grandes alterações. Estas alterações podem ser interpretadas como mudanças nos paradigmas de investigação nos quais esses sistemas estão assentes. Segundo Jones e Pendlebury (2000), anteriormente a contabilidade era vista da mesma forma como a matemática, uma abstrata manipulação de números, ao passo que atualmente a contabilidade deve ser, acima de tudo, útil. Os atuais sistemas de informação devem constituir agora uma ferramenta que permita aos agentes tomar decisões informadas baseadas na verdade e no conhecimento (Hookana, 2008).

Em ordem a tornar os relatórios financeiros relevantes, é necessário saber quem são os utilizadores e quais as suas necessidades (Jones e Pendlebury, 2000). Estes autores referem que se a contabilidade deve ser útil para os utilizadores, então é necessário encontrá-los e identificar o uso que estes dão à informação. Rutherford (1992) diz-nos que na investigação dos utilizadores da informação financeira pode ser usada tanto uma abordagem positiva como uma abordagem normativa. As estruturas conceptuais, atualmente, tendem a utilizar abordagens normativas baseando, assim, os argumentos relacionados com a necessidade de informação em asserções feitas *a priori*, em vez de utilizar informação fornecida por estudos empíricos rigorosos (Rutherford, 1992; Jones e Pendlebury, 2000).

É nesse sentido que Kober *et al.* (2010) realizam um estudo sobre a utilidade da informação contabilística nos serviços públicos australianos na perspetiva dos utilizadores internos e externos. Estes autores concluem que, do ponto de vista dos utilizadores, a contabilidade em base de acréscimo é de maior utilidade no apoio às tomadas de decisão quando comparada com a contabilidade em base de caixa, preenchendo totalmente as necessidades de informação para os dois tipos de utilizadores. Conclusões que são consistentes com as de Andriani *et al.* (2010), que também estudaram a utilidade da informação preparada em base de caixa e em base de acréscimo em diferentes situações nas instituições públicas australianas. Este último estudo conclui que, para a maioria das situações, a utilidade dada à informação preparada em base de acréscimo é superior à da informação preparada em base de caixa, sendo que a única exceção são as operações que envolvem necessidades de *cash flows* em que a informação preparada à base de caixa é mais útil na tomada de decisões.

Um estudo idêntico aos dois anteriores foi realizado nas universidades gregas (Venieris e Cohen, 2004) e os resultados mostram que, apesar dos decisores considerarem de grande utilidade a informação preparada em base de acréscimo, continuam a dar mais utilidade à informação preparada em base de caixa. Estes resultados são partilhados por Nogueira *et al.* (2013) que concluíram, para as autarquias portuguesas, que a informação preparada em base de caixa continua a ter mais utilidade no momento da tomada de decisão, no ponto de vista dos utilizadores internos, do que a informação preparada em base de acréscimo, apesar de a diferença não ser significativa.

No que concerne aos utilizadores da informação financeira, concretamente nas instituições de ensino superior, Dixon e Coy (2007) concluíram que os membros dos conselhos de gestão das próprias instituições constituem uma grande percentagem dos utilizadores das demonstrações financeiras que estas produzem. Estes autores concluem também que 65% dos membros dos conselhos de gestão leem e analisam de forma integral as demonstrações financeiras.

Deste modo, pode afirmar-se que anteriormente os sistemas de contabilidade assentavam em princípios exclusivamente económicos, mas presentemente também procuram alcançar um nível de utilidade que permita aos seus utilizadores preencher uma série de necessidades de informação. Porém, a forma como se identificam as necessidades de informação sentidas pelos utilizadores pode não ser a mais correta. Para Hookana (2008) a decisão de adotar reformas não deve ser tomada apenas pelos especialistas, os utilizadores internos também devem ser ouvidos. Neste sentido Harding e McKinnon (1997) alegam que, apesar de serem afetados pelas normas contabilísticas, os utilizadores não têm qualquer influência na sua

formulação e, sem o envolvimento dos utilizadores, não é possível apresentar um nível de utilidade necessária para uma tomada de decisão fundamentada.

Apesar de todas as alterações introduzidas pela NPFM a nível contabilístico, em momento algum das reformas os utilizadores das reformas foram consultados. Assim as “*intensões teóricas*” (Nogueira, 2012) das reformas continuaram a ser apenas “*teóricas*” enquanto não forem utilizados métodos empíricos de investigação que analisem a perceção dos utilizadores quanto à utilidade do relato financeiro no contexto das tomadas de decisão internas. É então nesse sentido que este estudo pretende analisar de forma empírica a ótica daqueles que de facto utilizam a informação financeira, produzida através do sistema contabilístico do setor da educação para a gestão do ensino superior público em Portugal.

2.3 Caracterização do POC-Educação

O POC-Educação é de aplicação obrigatória aos organismos sob tutela do Ministério da Educação e Ciência e ainda às instituições de direito privado, sem fins lucrativos, cuja principal atividade seja a educação e sejam maioritariamente financiados pelo Orçamento de Estado ou pelos orçamentos das entidades sob a tutela daquele ministério. O POC-Educação agrega três subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica) em um só sistema de informação, proporcionando uma contabilidade pública moderna, com a finalidade de facultar aos órgãos de gestão e outros utilizadores os elementos necessários ao reforço das políticas educativas adequadas (Marques, 2003).

Este novo sistema de contabilidade setorial pretende melhorar a prestação de contas das entidades do setor da educação completando a informação sobre a execução orçamental (preparada em base de caixa) com informação sobre a situação financeira e patrimonial dos resultados da entidade (preparada em base de acréscimo), fazendo da informação elaborada uma ferramenta no apoio à tomada de decisão. O POC-Educação prevê dois regimes de aplicação, o regime Normal e o regime Simplificado. Porém, nesta investigação apenas se dá enfoque ao regime Normal, que é o regime utilizado no relato financeiro das instituições públicas de ensino superior.

Como referido anteriormente, o POC-Educação faz a conjugação de três subsistemas contabilísticos. O primeiro subsistema, contabilidade orçamental, é preparado em base de acréscimo e tem como objetivo fundamental o acompanhamento do orçamento e a verificação da aprovação e execução do mesmo, assim como, caso necessário, as suas modificações. Existem vários mapas previstos para este subsistema contabilístico que devem ser preenchidos através da utilização da Classe 0 do plano de contas do POC-Educação. O subsistema de contabilidade patrimonial, uma das inovações do POCP e POC-Educação, é preparado em base de acréscimo e faz a aproximação entre a contabilidade tradicional do setor público com a contabilidade utilizada no setor privado. Este subsistema de contabilidade implica o registo de todas as operações que de alguma forma alteram, quantitativa ou qualitativamente, a situação patrimonial da entidade (Nogueira, 2012) permitindo assim uma visão clara da situação patrimonial da organização. É este subsistema que prevê a elaboração de, entre outras demonstrações, o Balanço e a Demonstração dos Resultados das instituições.

Tal como a contabilidade patrimonial também a contabilidade analítica é uma inovação introduzida pelo POC-Educação, assumindo cada vez mais um papel dominante na gestão, análise e controlo de custos e resultados das instituições ligadas à educação (Marques, 2003; Silva e Costa, 2008). Para Silva e Costa (2008) a informação produzida no âmbito da contabilidade analítica irá fornecer aos gestores das instituições informação relevante e útil que permite tomar decisões melhor fundamentadas.

Em síntese, ao passo que em tempos passados a contabilidade pública se baseava apenas em informação orçamental cujo único intuito era fiscalizar acontecimentos passados, hoje em dia, com a introdução de novos subsistemas de contabilidade, pretende-se não só uma boa *accountability* mas também apoiar os gestores públicos com informação útil e adequada às suas necessidades de gestão.

3. METODOLOGIA DO ESTUDO EMPÍRICO

3.1 Metodologia e paradigma de investigação

A investigação na área da contabilidade pública, mais especificamente relacionada com a utilidade do relato financeiro, tem-se baseado tanto em abordagens quantitativas (Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010; Nogueira *et al.*, 2013), como em abordagens qualitativas (Hay e António, 1990). Qualquer uma das abordagens anteriormente referidas pode ser desenvolvida utilizando qualquer um dos três tipos de paradigmas de investigação (1) positivista, (2) interpretativa e (3) crítica (Vieira, 2009).

Uma vez que o que se pretende é uma imagem objetiva da realidade, independente das opiniões do investigador, a opção mais adequada para este estudo é uma abordagem quantitativa, esta pois pode ser utilizada com o objetivo de descrever a realidade (Ferreira e Sarmiento, 2009). A metodologia escolhida para este estudo enquadra-se no paradigma positivista utilizando uma abordagem quantitativa positivista (Vieira, 2009), em linha com a metodologia desenvolvida por Nogueira (2012) e Nogueira *et al.* (2013).

Para Ferreira e Sarmiento (2009) a investigação por questionário considera a opinião dos atores reais e os dados fatuais do objeto a investigar. Deste modo, é utilizado o método de recolha de informação através de inquéritos por questionário, pois este método permite chegar a um grande número de inquiridos com um reduzido custo monetário. Este método de recolha de dados também foi utilizado por vários autores que estudaram a utilidade do relato financeiro em instituições públicas (Venieris e Cohen, 2004; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010; Nogueira, 2012; Nogueira *et al.*, 2013).

De acordo com Hill e Hill (2012) existem quatro tipos de trabalhos empíricos: (1) réplica de um trabalho; (2) confirmação de um trabalho; (3) melhoria de um trabalho e (4) extensão de um trabalho. A presente investigação, pelos objetivos estabelecidos e metodologia adotada, é essencialmente uma réplica às investigações de Nogueira (2012) e Nogueira *et al.* (2013), sem deixar de ter em linha de conta contributos de outros estudos. Aqueles estudos investigaram a utilidade do relato financeiro nas autarquias locais, estabelecido pelo POCAL. A presente investigação tem como objetivo, utilizando as mesmas metodologias e técnicas de investigação, aplicar a análise ao estudo da utilidade do relato financeiro às instituições públicas de ensino superior.

3.2 Objetivos da investigação

Como referido anteriormente a introdução do POCP e a consequente aprovação do POC-Educação tinham como grande finalidade a melhoria da utilidade da informação financeira divulgada no apoio às tomadas de decisão internas. Hoje em dia ainda não é claro que os intuítos teóricos das reformas tenham de facto sido alcançados. Deste modo, esta investigação pretende colmatar esta lacuna tendo como objetivos específicos os seguintes:

1. Identificar as necessidades de informação dos decisores internos;
2. Conhecer o grau de utilidade dos documentos de prestação de contas do POC-Educação para o apoio da tomada de decisão interna;
3. Avaliar se a introdução do regime de contabilidade de acréscimo permitiu melhorar a utilidade do relato financeiro no setor da educação;
4. Avaliar, a nível global, em que grau o relato financeiro elaborado de acordo com o POC-Educação é adequado para apoiar as tomadas de decisão internas.

3.3 Hipóteses de estudo

Vários investigadores (Venieris e Cohen, 2004; Kober *et al.*, 2010; Nogueira *et al.*, 2013) consideram que a informação só é útil ao utilizador, seja ele interno ou externo, se preencher as suas necessidades. Apesar da necessidade de informação sentida pelos utilizadores ter sido contemplada no momento das reformas da contabilidade pública, alguns autores consideram que foram utilizadas apenas abordagens normativas para a definição dessas necessidades, quando deveriam ter sido utilizadas também abordagens positivistas (Rutherford, 1992; Jones e Pendlebury, 2000).. Por outro lado, Andriani *et al.* (2010) afirmam que a experiência e os conhecimentos profissionais dos utilizadores da informação têm influência sobre as suas necessidades; em concreto, estes autores concluíram que a experiência e os conhecimentos

profissionais dos gestores públicos australianos influenciam a utilidade que estes dão aos diferentes tipos de informação, utilizando mais a informação preparada em base de acréscimo do que a informação elaborada em base de caixa.

No caso de Portugal foram apenas utilizadas abordagens normativas na definição das necessidades dos utilizadores e é nesse sentido que é formulada, com base na literatura sobre a teoria do utilizador e suas necessidades, a seguinte hipótese de estudo:

H₁: *A área de formação académica dos decisores internos está relacionada com as suas necessidades de informação financeira e orçamental.*

No âmbito da teoria do utilizador é argumentado que o relato financeiro deve fornecer informação útil aos órgãos de gestão no apoio à sua atividade e não apenas informação cujo objetivo seja o mero cumprimento legal (Jones e Pendlebury, 2004; Rutherford, 1992). Essa filosofia também é expressa no próprio documento que aprova o POCP o qual estabelece como um dos principais objetivos a criação de condições para uma contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio à gestão das entidades públicas. Existem outros estudos abrangendo vários partes do mundo que abordam o tema da utilidade dos sistemas de contabilidade pública (Andriani *et al.*, 2010; Kober *et al.*, 2010; Venieris e Cohen, 2004; Nogueira *et al.*, 2013) e as conclusões são divergentes. Porém, uma vez que o estudo mais próximo ao que se pretende com esta investigação é o estudo de Nogueira *et al.* (2013), é neste último que são fundamentadas as próximas hipóteses:

H₂: *A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é útil para as tomadas de decisão internas.*

H₃: *A informação de caráter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é útil para as tomadas de decisão internas.*

Como referido anteriormente, autores como Broadbent e Guthrie (1992) e Olson *et al.* (2001), consideram que o relato financeiro adotado sob a reforma NPFM em diversos países pode não ser adequado ao setor público, uma vez que está demasiado próximo da estrutura concetual do setor privado. No caso português, Nogueira *et al.* (2013) estudaram a adequação do modelo de relato financeiro nas autarquias locais (sujeitas à aplicação do POCAL) e concluíram que de um modo geral o modelo de relato financeiro é adequado às necessidades de informação dos utilizadores. Deste modo, é elaborada a última hipótese de estudo, com a qual se pretende verificar se também o modelo de relato financeiro no setor da educação é adequado às necessidades dos utilizadores.

H₄: *O modelo de relato financeiro de um modo geral é adequado para divulgar informação útil para as tomadas de decisão internas.*

3.4 População inquirida

Atendendo aos objetivos específicos desta investigação, o estudo abarca os membros dos órgãos que internamente tomam decisões nas instituições de ensino superior. Existem três órgãos de governo nas instituições de ensino superior públicas, mas apenas um desses órgãos detém a gestão financeira, patrimonial e orçamental da instituição, sendo esse órgão o Conselho de Gestão. Deste modo, pode dizer-se que a população alvo são todos os membros dos conselhos de gestão, ou órgãos equivalentes², das instituições de ensino superior público.

Existem em Portugal 35 instituições de ensino superior, porém algumas delas constituem grupos públicos; assim para efeitos das tomadas de decisão serão estudadas todas as instituições, integradas em grupos públicos ou individuais, que tenham autonomia de decisão e, conseqüentemente, possuam o órgão de decisão que se pretende estudar, Conselho de Gestão ou equivalente. Logo, o número de instituições a estudar aumenta de forma acentuada, uma vez que existem grupos públicos que possuem um grande número de unidades agregadas. Para se poder definir as instituições a estudar foi pedida uma lista à Direção Geral do Orçamento, que englobasse todas as instituições públicas de ensino superior em Portugal inseridas no Orçamento de Estado. Assim, entre as instituições individuais e os grupos públicos,

² De facto, a Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, estabelece que as Universidades e Politécnicos devem ter como órgão de gestão patrimonial e financeira o Conselho de Gestão, porém deixa em aberto qual a designação do mesmo órgão de gestão nas unidades orgânicas pelo que, em algumas delas, se utiliza uma designação diferente (por exemplo Conselho Diretivo). Para facilitar a compreensão, de agora em diante, o órgão de gestão patrimonial e financeira é designado de Conselho de Gestão ou equivalente.

dos quais são estudadas não só as entidades agregadas, mas também as entidades-mãe, o estudo contempla 63 instituições de ensino superior.

A Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, estabelece também que o número máximo de membros do Conselho de Gestão é de cinco. Porém, no caso das unidades orgânicas, deixa a cargo dos seus próprios estatutos a definição dos órgãos de gestão e respetivos membros. Assim, no conjunto das instituições estudadas, existem instituições cujo Conselho de Gestão ou equivalente possui cinco membros, enquanto outras possuem apenas um órgão de gestão individual, o Diretor (por exemplo a UL – Faculdade de Direito). Como tal, após terem sido consultados os estatutos das 63 instituições de ensino em causa, apurou-se que o número total de membros pertencentes ao Conselho de Gestão ou equivalente, ou seja, a dimensão da população, é de 250 indivíduos.

3.5 Desenvolvimento do questionário e recolha de informação

Uma vez que, como já foi referido, esta investigação tem como suporte essencial os estudos de Nogueira (2012) e Nogueira *et al.* (2013), a recolha dos dados é efetuada utilizando um questionário idêntico ao utilizado por estas investigações, porém adaptado à realidade do setor da educação e ao reporte financeiro sob as normas do POC-Educação. Assim, o inquérito elaborado no âmbito desta investigação divide-se em três blocos de questões. O primeiro bloco de questões está direcionado para as necessidades de informação sentidas pelos decisores internos (os membros do Conselho de Gestão ou equivalente), enquanto o segundo bloco está focado na utilidade, no apoio à tomada de decisão, das informações de relato financeiro presentes no POC-Educação. Já o terceiro bloco de questões inquirir os decisores em relação a algumas das suas características pessoais.

Na avaliação das necessidades e utilidade da informação utilizaram-se variáveis ordinais medidas numa escala ordinal, tipo *Likert*, de cinco níveis, à semelhança dos estudos de Andriany *et al.* (2010), Kober *et al.* (2010) e Nogueira *et al.* (2013). Para cada tipo (item) de necessidade pediu-se aos decisores que avaliassem a sua necessidade numa escala de 1 (nada necessário) a 5 (muito necessário). O mesmo procedimento foi efetuado para cada item de utilidade, sendo agora a escala de 1 (nada útil) a 5 (muito útil). Foi ainda pedido aos decisores para avaliarem o grau de adequação do modelo de relato financeiro, numa escala de 1 (nada adequado) a 5 (totalmente adequado).

Para Ferreira e Sarmiento (2009) uma vez terminado o questionário este deve ser validado e verificada a sua coerência por elementos da população a investigar e técnicos ou académicos conhecedores do tema a investigar. Deste modo, no momento em que o questionário ficou concluído, foi marcada uma reunião com a senhora administradora do ISCTE-IUL que, para além de utilizar no seu dia-a-dia a informação divulgada segundo o POC-Educação, pertence à população a investigar, uma vez que faz parte do Conselho de Gestão do ISCTE-IUL. Na reunião foram efetuadas algumas perguntas sobre o reporte de informação financeira previsto no POC-Educação e a coerência do questionário em relação ao mesmo. No final dessa reunião, após analisar todo o questionário considerou-se que este estava adequado aos objetivos pretendidos.

De seguida, procedeu-se à elaboração definitiva do questionário utilizando uma plataforma *online*, de modo a divulgar o questionário entre a população inquirida de forma mais rápida e a facilitar a resposta, minimizando-se o custo, tanto por parte dos investigadores como por parte dos inquiridos. A plataforma escolhida foi o *Google Docs*.

Estabeleceu-se um período razoável de espera por respostas (cerca de 60 dias, entre novembro de 2012 e fevereiro de 2013), após o qual se voltaram a contactar os inquiridos, através de e-mail, com o objetivo de confirmar que os mesmos haviam recebido o questionário e persuadir os membros do Conselho de Gestão, ou equivalente, a responder ao mesmo. Após um período de aproximadamente uma semana, dentro do qual não foram obtidas quaisquer respostas aos e-mail enviados, foi efetuado um contacto telefónico com as instituições inquiridas. Através dos vários contactos telefónicos com os gabinetes da presidência das várias instituições e com os(as) assistentes dos administradores das instituições percebeu-se que em várias delas, apesar de ser pedida uma resposta por parte de todos os membros do Conselho de Gestão ou equivalente, apenas um dos membros, em geral o administrador, respondeu ao questionário como representante do mesmo órgão de gestão.

3.6 Amostra e técnicas de recolha de dados

Dos 250 membros, do Conselho de Gestão ou equivalente, das 63 instituições públicas de ensino superior obtiveram-se 34 respostas, o que representa apenas 13,6% da população inquirida. Essa taxa de resposta é bastante baixa quando comparada com a taxa de resposta de outros estudos semelhantes³. Deste modo, dada a reduzida taxa de resposta ao questionário, não se pode concluir que a amostra seja representativa da população, pelo que todas as conclusões serão apenas válidas para os respondentes deste estudo.

As 34 respostas obtidas são representantes de 18 instituições identificadas⁴, o que representa um total de 28,6% de todas as instituições de ensino superior públicas em Portugal. Pode ainda verificar-se que, das 18 instituições identificadas, obtiveram-se números iguais de respostas, ou seja 9, de Universidades e Institutos Politécnicos, o que também não é representativo da realidade, uma vez que das 63 instituições de ensino superior aproximadamente 65% são Universidades e 35% são Institutos Politécnicos.

O *software* de tratamento de dados utilizado nesta investigação foi o *IBM SPSS Statistics*, versão 20. O tratamento dos dados recolhidos realizou-se com recurso a técnicas de estatística descritiva univariada e bivariada. Através dessas técnicas estatísticas efetuou-se uma análise descritiva dos dados originais, recolhidos através do questionário, e de seguida procedeu-se ao agrupamento das variáveis a fim de se efetuar a verificação das hipóteses de estudo estabelecidas. Inicialmente a metodologia estabelecida para o agrupamento de variáveis tinha como base a utilização da técnica Análise Componentes Principais. Porém, devido à reduzida dimensão da amostra, esta técnica não se mostrava adequada, pelo que o agrupamento das variáveis teve como fundamento o enquadramento teórico das mesmas, avaliando-se, no entanto, a sua consistência interna através do coeficiente *Alpha de Cronbach* (Laureano e Botelho, 2012). Em todas as situações a consistência foi considerada boa⁵. Assim, considerando cada conjunto de itens a agrupar, calculou-se, para cada inquirido, a média das suas respostas aos diferentes itens.

4 RESULTADOS

4.1 Necessidades de informação

No Quadro 1, que sintetiza os resultados em relação às necessidades de informação, é possível observar que, de um modo geral, existe uma necessidade relativamente elevada em relação à informação tanto de carácter obrigatório como de carácter não obrigatório. O nível médio de necessidade da informação é de 4,19 (desvio padrão igual a 0,574), o que traduz um nível de necessidade elevado, já que o seu valor se aproxima de 5 (limite superior da escala).

Pode-se observar que, do ponto de vista dos decisores internos, as suas maiores necessidades de informação baseiam-se em *Informação sobre a situação patrimonial e financeira*. Esta apresenta um grau médio de necessidade de 4,46, o que revela uma necessidade muito elevada. É de salientar também que, no que diz respeito a este tipo de informação, todos os elementos a caracterizam como útil. Segue-se atendendo ao grau de necessidade os seguintes tipos de informação: *Informação sobre receitas liquidadas e cobradas* e *Informação sobre a despesa realizada*. Estes dois tipos de informação apresentam, respetivamente, graus médios de necessidade de 4,74 e 4,68 (desvios padrão iguais a 0,567 e 0,535) e ambos com mediana igual a 5. Para qualquer destes tipos de informação, todos os decisores consideram que se trata de informação necessária ou muito necessária (respostas de 4 ou 5 na escala utilizada).

³ Veja-se Andriani *et al.* (2010) com uma taxa de resposta 23% e Kober *et al.* (2010) com 21%. Devendo dar-se especial ênfase a Nogueira *et al.* (2013) cuja investigação se realizou em Portugal e obteve 49,03% de taxa de resposta.

⁴ É utilizado o termo “identificadas” pelo facto de existirem 7 respostas sem identificação da instituição de ensino de onde provêm uma vez que essa identificação era opcional.

⁵ Este coeficiente mede a consistência interna de um conjunto de variáveis da mesma dimensão, os seus valores variam entre 0 e 1 e considera-se que existe consistência entre as variáveis quando o coeficiente atinge, pelo menos, o valor 0,6.

Quadro 1: Estatísticas descritivas para as necessidades de informação

Tipos de Informação	Média (n=34)	Desvio padrão	Mediana	% de Respostas ^a		
				[1]/[2]	[3]	[4]/[5]
Informação sobre a situação patrimonial e financeira	4,76	0,606	5,0	0,0	8,8	91,2
Informação sobre receitas liquidadas e cobradas	4,74	0,567	5,0	0,0	5,9	94,1
Informação sobre despesa realizada	4,68	0,535	5,0	0,0	2,9	97,1
Informação provisional orçamental	4,35	0,917	5,0	2,9	11,8	85,3
Informação sobre resultados por atividades e funções	4,29	0,799	4,0	2,9	11,8	85,3
Informação de custos por atividades e funções	4,26	0,994	5,0	5,9	11,8	82,3
Informação sobre proveitos por atividades e funções	4,21	0,641	4,0	5,9	8,8	85,3
Informação de indicadores de gestão orçamental - eficácia	4,21	0,845	4,0	0,0	11,8	88,2
Informação financeira consolidada	4,15	0,925	4,5	11,8	11,8	76,4
Informação de indicadores de gestão orçamental - eficiência	4,15	1,048	4,0	5,9	8,8	85,3
Informação de apoio à decisão de <i>outsourcing</i>	4,00	1,044	4,0	11,8	8,8	79,4
Informação de indicadores orçamentais	4,00	1,044	4,0	11,8	8,8	79,4
Informação de custos para efeitos de <i>benchmarking</i>	3,94	0,983	4,0	8,8	14,7	76,5
Informação de indicadores económicos e financeiros	3,88	0,880	4,0	2,9	26,5	70,6
Informação prazo médio de pagamento	3,79	0,808	4,0	2,9	26,5	70,6
Informação sobre capacidade de endividamento	3,71	1,360	4,0	23,5	11,8	64,7
Necessidade Global (alpha cronbach = 0,941)	4,19	0,574				

^a Escala: 1 (Nada Necessário) a 5 (Muito Necessário)

Apesar de nenhum dos tipos de informação analisados ser considerado não necessário (nenhum tipo de informação obteve uma grau médio de necessidade inferior a 3), pode observar-se que a informação considerada menos necessária é a *Informação sobre a capacidade de endividamento*. Ainda assim, esta apresenta um grau médio de necessidade de 3,71 (desvio padrão igual a 1,360), sendo a mediana igual a 4. Note-se que apenas 23,5% dos decisores consideram que este tipo de informação não é útil. Este resultado pode evidenciar que, no âmbito das instituições de ensino superior, o recurso ao endividamento não é muito utilizado como forma de financiamento, ao contrário do verificado no estudo que versa as autarquias portuguesas⁶.

Procedeu-se posteriormente ao agrupamento dos tipos de informação com base nos três subsistemas contabilísticos (Orçamental, Patrimonial e Analítico). Os subsistemas contabilísticos, bem como os graus médios de necessidade das informações contidas em cada um deles, podem ser analisados no Quadro 2.

Quadro 2: Necessidade da informação contida nos três subsistemas de contabilidade

Grupo de Informação	Nº de Itens	Média ^a (n=34)	Desvio padrão	Alpha de Cronbach
Informação Orçamental	4	4,44	0,54	0,608
Informação Analítica	5	4,15	0,596	0,877
Informação Patrimonial e Financeira	7	4,06	0,612	0,617

^a Escala: 1 (Nada Necessário) a 5 (Muito Necessário)

Constata-se então que, para qualquer um dos três subsistemas de contabilidade, existe uma elevada necessidade da informação. Para os três subsistemas, a necessidade média da informação é superior ao nível 4. Todavia, apesar de não ser muito elevado, é possível constatar que a informação orçamental, preparada em base de caixa, apresenta um grau de necessidade maior do que os outros dois subsistemas contabilísticos, preparados em base de acréscimo. Este resultado está em linha com os resultados obtidos por Nogueira (2012) e Nogueira *et al.* (2013) no seu estudo nas autarquias locais portuguesas.

⁶ No estudo de Nogueira (2012) a informação sobre a capacidade de endividamento dos municípios foi o tipo de informação que os inquiridos identificaram com o maior grau de necessidade (4,66 de necessidade média).

4.2 Utilidade da prestação de contas

O Quadro 3 apresenta os dados relativos à utilidade dos documentos de prestação de contas, através do qual se pode observar que os documentos de prestação de contas previstos pelo POC-Educação apresentam utilidade elevada, sendo a utilidade global de 4,06 (desvio padrão igual a 0,596).

Por outro lado, verifica-se que o documento que apresenta um grau de utilidade menor é o *Anexo – Caracterização da Instituição*. Porém, mesmo este apresenta um grau de utilidade igual a 3,21 (desvio padrão igual a 0,880) e uma mediana igual a 3. Observa-se ainda que os documentos de prestação de contas com mais utilidade no momento da tomada de decisão são os mapas de controlo orçamental da despesa e da receita, que apresentam um grau de médio de utilidade igual a 4,79 (desvio padrão 0,410), sendo a mediana igual a 5.

Pode ainda concluir-se que os documentos de prestação de contas preparados em base de acréscimo apresentam um grande nível de utilidade. No entanto, os documentos com maior utilidade continuam a ser os mapas de controlo orçamental preparados em base de caixa, o que coincide com as necessidades de informação dos decisores, que consideram ser mais necessária a informação relacionada com a contabilidade orçamental (Quadro 2).

Quadro 3: Estatística descritiva da utilidade dos documentos de prestação de contas

Documentos de prestação de contas	Média (n=34)	Desvio padrão	Mediana	% de Respostas ^a		
				[1]/[2]	[3]	[4]/[5]
Mapas de controlo orçamental da receita e da despesa	4,79	0,410	5,0	0,0	0,0	100,0
Mapa da situação financeira	4,29	0,836	4,0	2,9	11,8	85,3
Parecer do órgão de fiscalização	4,29	0,799	4,5	2,9	14,7	82,4
Relatório de gestão	4,21	1,008	4,5	5,9	14,7	79,4
Demonstração de resultados	4,12	0,946	4,0	2,9	20,6	76,5
Mapa dos fluxos de caixa	4,00	1,015	4,0	5,9	32,4	61,7
Anexos - Notas à contabilidade analítica	3,97	1,058	4,0	8,8	20,6	70,6
Anexos - Notas ao processo orçamental	3,94	1,071	4,0	11,8	14,7	73,5
Anexos - Notas ao Balanço e DR	3,91	0,965	4,0	5,9	23,5	70,6
Balanço	3,88	1,038	4,0	8,8	23,5	67,7
Anexos - Caracterização das entidades	3,21	0,880	3,0	17,6	47,1	35,3
Utilidade Global (alpha cronbach = 0,857)	4,06	0,596				

^a Escala: 1 (Nada Útil) a 5 (Muito Útil)

No que diz respeito à informação patrimonial e financeira contida no balanço, a análise do Quadro 4 evidencia que esta também é útil no apoio à tomada de decisão, pois apresenta um grau médio de utilidade global igual a 3,6 (desvio padrão igual a 0,670).

A informação contida no balanço que apresenta maior grau médio de utilidade é a informação *Dívidas de terceiros de curto prazo* com um grau médio de utilidade igual a 4,15 (desvio padrão 0,702), sendo a mediana igual a 4. Verifica-se ainda que a grande maioria dos decisores (88,3%) atribui a esta rubrica um grau de utilidade elevado, entre 4 e 5. Seguidamente, a informação com maior grau médio de utilidade é *Dívidas de terceiros de M/L prazo*, apresentando um grau médio de utilidade igual a 4,12 (desvio padrão 0,880), tendo a mediana o valor de 4. Observa-se igualmente que a grande maioria (85,3%) atribui a esta informação um grau de utilidade entre 4 e 5.

Constata-se ainda que duas rubricas no balanço não são consideradas úteis à tomada de decisão, uma vez que não atingem o grau médio de utilidade de 3. Essas rubricas são *Títulos Negociáveis*, com um grau médio de utilidade igual a 2,88 (desvio padrão igual a 1,225 e mediana igual a 3), e *Reservas de reavaliação*, com um grau médio de utilidade igual a 2,94 (desvio padrão igual a 1,099 e mediana igual a 3). Para estes dois tipos de informação destaca-se, ainda, respetivamente, que 35,3% e 29,4% dos decisores atribuem-lhes um grau de utilidade entre 1 e 2.

Quadro 4: Estatísticas descritivas da utilidade da informação contida no Balanço

Informação contida no Balanço	Média (n=34)	Desvio padrão	Mediana	% de Respostas ^a		
				[1]/[2]	[3]	[4]/[5]
Dividas de Terceiros curto prazo	4,15	0,702	4,0	2,9	8,8	88,3
Dividas de terceiros M/L Prazo	4,12	0,880	4,0	0,0	14,7	85,3
Resultado liquido	4,12	1,008	4,0	5,9	17,6	76,5
Dívidas a terceiros curto prazo	4,12	0,640	4,0	2,9	14,7	82,4
Dívidas a terceiros M/L prazo	4,09	0,933	4,0	2,9	20,6	76,5
Depósitos e caixa	4,06	0,983	4,0	8,8	8,8	82,4
Provisões para riscos e encargos	3,79	0,978	4,0	5,9	23,5	70,6
Acréscimos e diferimentos (Passivo)	3,68	0,976	4,0	5,9	32,4	61,7
Resultados transitados	3,62	1,280	4,0	17,6	26,5	55,9
Património	3,59	0,988	3,5	8,8	41,2	50,0
Acréscimos e diferimentos (Ativo)	3,53	1,022	4,0	11,8	32,4	55,8
Imobilizações corpóreas	3,50	0,826	3,0	8,8	44,1	47,1
Investimentos financeiros	3,50	0,896	3,5	8,8	41,2	50,0
Imobilizações incorpóreas	3,44	0,894	3,5	11,8	38,2	50,0
Existências	3,38	0,922	3,0	14,7	38,2	47,1
Ajustamento em partes de capital	3,26	1,136	3,0	23,5	29,4	47,1
Bens de domínio público	3,09	0,866	3,0	17,6	52,9	29,5
Outras Reservas	3,09	1,055	3,0	23,5	35,3	41,2
Reservas de reavaliação	2,94	1,099	3,0	29,4	35,3	35,3
Títulos negociáveis	2,88	1,225	3,0	35,3	32,4	32,3
Utilidade Global (alpha cronbach = 0,941)	3,60	0,670				

^a Escala: 1 (Nada Útil) a 5 (Muito Útil)

Analisando o Quadro 5 constata-se que, de um modo geral, tal como a informação contida no balanço, também a informação divulgada na DR é útil obtendo um grau de utilidade global médio de 3,8 (desvio padrão igual a 0,710).

Quadro 5: Estatísticas descritivas da utilidade da informação contida na DR

Informação contida na DR	Média (n=34)	Desvio padrão	Mediana	% de Respostas ^a		
				[1]/[2]	[3]	[4]/[5]
Custos com o pessoal	4,79	0,479	5,0	0,0	2,9	97,1
Fornecimentos e serviços externos	4,26	0,898	4,5	5,9	11,8	82,3
Transferências correntes e prestações sociais	4,24	0,819	4,5	5,9	11,8	82,3
Vendas e prestações sociais	4,24	0,987	4,0	5,9	5,9	88,2
Resultado líquido do exercício	4,18	0,999	4,0	5,9	14,7	79,4
Transferências e subsídios obtidos	4,15	0,925	4,0	5,9	17,6	76,5
Impostos e taxas	4,06	0,886	4,0	5,9	17,6	76,5
Proveitos e ganhos financeiros	3,79	1,008	4,0	14,7	17,6	67,7
Custos e perdas financeiras	3,76	0,923	4,0	11,8	23,5	64,7
Outros proveitos e ganhos operacionais	3,76	0,955	4,0	11,8	20,6	67,6
Outros custos e perdas operacionais	3,65	0,917	4,0	11,8	29,4	58,8
Proveitos e ganhos extraordinários	3,62	1,015	4,0	11,8	23,5	64,7
Custos e perdas extraordinárias	3,56	0,960	4,0	11,8	32,4	55,8
Provisões do exercício	3,53	0,961	4,0	14,7	26,5	58,8
Proveitos suplementares	3,50	0,896	4,0	11,8	32,4	55,8
Amortizações do exercício	3,41	1,076	4,0	23,5	23,5	53,0
Custos das MVMC	3,38	1,129	3,0	20,6	32,4	47,0
Trabalhos para a própria entidade	3,24	1,017	3,0	17,6	38,2	44,2
Variação da produção	3,12	1,175	3,0	29,4	55,9	14,7
Utilidade Global (alpha cronbach = 0,954)	3,80	0,710				

^a Escala: 1 (Nada Útil) a 5 (Muito Útil)

Observa-se que a informação de maior utilidade divulgada na DR é a informação *Custos com o Pessoal*, com um grau médio de utilidade igual a 4,79 (desvio padrão igual a 0,479) e mediana igual a 5, seguida da informação *Fornecimentos e Serviços Externos*, com um grau médio de utilidade igual a 4,26 (desvio padrão igual 0,898) e mediana igual a 4,5. Para estes dois tipos de informação verifica-se que 97,1% e 82,3% dos decisores, respetivamente, atribuem-lhes um grau de utilidade entre 4 e 5, evidenciando que nas instituições de ensino superior os custos com o pessoal e fornecimentos e serviços externos representam grande parte das despesas totais.

Conclui-se ainda que a informação divulgada na DR com menor grau de utilidade é a *Varição de Produção*, apresentando um grau médio de utilidade igual a 3,12 (desvio padrão igual a 1,175) e uma mediana igual a 3, sendo que 55,9% dos decisores atribui a esta informação um grau de utilidade igual a 3 e 29,4% atribui-lhe um grau de utilidade entre 1 e 2. Este resultado é consistente com o facto de as instituições de ensino superior se dedicarem principalmente à prestação de um serviço e não tanto ao desenvolvimento de produtos. Ainda assim é importante destacar que não são identificadas informações divulgadas na DR que não sejam úteis no apoio à tomada de decisão, uma vez que nenhuma rúbrica apresenta um grau médio de utilidade inferior a 3.

4.3 Adequação do relato financeiro do POC-Educação

Também se questionou os decisores internos sobre qual o grau de adequação global que o reporte financeiro apresenta, segundo as normas do POC-Educação, no que diz respeito ao apoio à tomada de decisão. Os resultados apresentados no Quadro 6 evidenciam que, na opinião destes inquiridos, o modelo de relato financeiro proposto pelo POC-Educação é moderadamente adequado com um grau médio de adequação igual a 3,47 (desvio padrão 0,896) e uma mediana igual a 4.

Quadro 6: Estatística descritiva da adequação do modelo de relato financeiro

	Média (n=34)	Desvio padrão	Mediana	% de Respostas ^a		
				[1]/[2]	[3]	[4]/[5]
Adequação global do modelo de relato financeiro	3,47	0,896	4,0	11,8	26,5	61,7

^a Escala: 1 (Nada Adequado) a 5 (Totalmente Adequado)

4.4 Validação das hipóteses de estudo

Dado que a finalidade da primeira hipótese equacionada é verificar a existência de diferenças de necessidades da informação, presente nos três subsistemas contabilísticos, entre os decisores internos com diferentes áreas de formação. Os decisores formados em áreas de formação como gestão, economia, contabilidade, finanças, etc. são integrados no grupo *Ciências de Gestão* enquanto todos os outros são integradas no grupo *Outra Área*. Os resultados são apresentados no Quadro 7.

Relativamente à informação de carácter orçamental, pode observar-se que não existe uma grande diferença na média de necessidade entre os decisores formados na área das ciências de gestão e os formados em outras áreas académicas. Estas conclusões também se verificam para os restantes dois tipos de informação, patrimonial e analítica, pois ambos apresentam médias de necessidades muito próximas para cada um dos dois grupos de áreas de formação. Porém, apesar de a média de necessidades não apresentar grandes diferenças, destaca-se que, no que diz respeito à informação orçamental e à informação analítica, são os decisores formados em *Outras áreas* que sentem maior necessidade destes tipos de informação. Já no que se reporta à informação patrimonial, verifica-se que os decisores formados na área *Ciências de Gestão* apresentam uma média de necessidade ligeiramente superior por este tipo de informação, comparando com os outros decisores.

Apesar de se poderem observar diferenças entre as médias de necessidades de informação, estas são pouco expressivas, para os três tipos de informação, pelo que se considera apropriado rejeitar H_1 e concluir que a área de formação académica dos decisores internos não influencia as suas necessidades de informação.

Quadro 7: Nível médio de necessidades de informação segundo a área de formação do decisor para os três tipos

Tipos de Informação	Área de Formação	Média ^a (n=34)	Desvio padrão
Informação Orçamental	Ciências de Gestão	4,41	0,603
	Outra área	4,53	0,317
Informação Patrimonial	Ciências de Gestão	4,14	0,647
	Outra área	3,82	0,452
Informação Analítica	Ciências de Gestão	4,00	0,668
	Outra área	4,20	0,308

^a Escala: 1 (Nada Necessário) a 5 (Muito Necessário)

Com a formulação da segunda hipótese pretende-se verificar a utilidade que os documentos da prestação de contas têm para as tomadas de decisão internas. Definiu-se então que a informação é útil quando atinge, pelo menos, um grau médio de utilidade igual a 3 na escala de 5 níveis utilizada.

O valor da média global de utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas é igual a 4,06 (Quadro 3), o que significa que existem evidências de que os documentos obrigatórios de prestação de contas previstos no POC-Educação são úteis no apoio às tomadas de decisão internas. Este resultado permite corroborar H_2 e está de acordo aos resultados obtidos por Nogueira (2012).

Com a terceira hipótese pretende-se verificar a utilidade da informação patrimonial e económica, preparada em base de acréscimo, prevista no POC-Educação, analisando a informação patrimonial e económica presente no Balanço e na DR, respetivamente, para as tomadas de decisão internas. Definiu-se então que a informação é útil quando atinge pelo menos um nível médio de utilidade igual a 3 na escala de 5 níveis. Os resultados observados nos Quadros 4 e 5 evidenciaram que ambos os tipos de informação, patrimonial e económica, apresentam um nível médio de utilidade superior a 3. No que diz respeito à informação patrimonial, o nível médio de utilidade é igual a 3,6, enquanto para a utilidade da informação económica, o nível médio é igual a 3,8. Assim as evidências obtidas levam a corroborar H_3 , o que significa que a informação, patrimonial e económica, presente tanto no Balanço e na DR, respetivamente, é útil no apoio à tomada de decisão.

Para verificar a última hipótese, isto é, para verificar a adequação global do modelo de relato financeiro segundo o POC-Educação no apoio à tomada de decisão, considera-se que este é adequado se o seu nível médio for superior a 3. Como analisado no Quadro 6, o grau de adequação do modelo de relato financeiro é considerado moderado (média igual a 3,47). Constatou-se também que 61,7% dos decisores consideram que este é, de um modo geral, adequado (atribuindo-lhe um nível de adequação entre 4 e 5 na escala de 5 níveis de adequação). Assim, pode concluir-se que o modelo relato financeiro estabelecido pelo POC-Educação apresenta um nível moderado de adequação no apoio às tomadas de decisão internas das instituições públicas de ensino superior em Portugal, o que leva a rejeitar H_4 .

5. CONCLUSÕES

Com suporte na revisão de literatura, foi identificado como principal objetivo desta investigação estudar as opiniões dos decisores internos no ensino superior público quanto às suas necessidades de informação e utilidade do relato financeiro. Foram identificados quatro objetivos específicos, para os quais se passa a apresentar os resultados obtidos através do estudo empírico, utilizando uma metodologia quantitativa e a técnica de inquérito, abarcando as instituições do ensino superior público em Portugal.

O primeiro objetivo específico pretendia investigar quais as necessidades de informação dos decisores internos da informação de relato financeiro. Os resultados do estudo empírico permitem concluir que, de um modo geral, os decisores internos exprimem bastante necessidade pelas informações de relato financeiro, sendo que para cada um dos três subsistemas de contabilidade presentes no POC-Educação, contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, os decisores manifestam um nível de necessidade elevado. Conclui-se ainda que as necessidades de informação sentidas pelos decisores não estão relacionadas com a sua área de formação académica.

O segundo objetivo específico da investigação pretendia estudar qual o grau de utilidade dos documentos de prestação de contas segundo o POC-Educação, tendo sido encontradas evidências para concluir que estes são bastante úteis no apoio à tomada de decisão por parte dos decisores internos.

Com o terceiro objetivo específico pretendia-se avaliar em que medida a utilidade do relato financeiro foi incrementada com a introdução de informações preparadas em base de acréscimo. Para o efeito foi estudada a utilidade da informação incluída no Balanço e na DR, demonstrações preparadas em base de acréscimo, e concluiu-se que também estas são úteis no apoio à tomada de decisão por parte dos decisores internos, apresentando um nível de utilidade moderado.

Por último, com o quarto objetivo pretendia-se aferir, no ponto de vista dos decisores internos, qual o nível de adequação do POC-Educação no que diz respeito ao apoio às suas tomadas de decisão. Os resultados permitem concluir que o POC-Educação, no geral, é moderadamente adequado no apoio às tomadas de decisões internas, apesar dos resultados indicarem que os documentos de prestação de contas de caráter obrigatório e complementar são, no geral, de elevada utilidade no apoio às tomadas de decisão internas.

Esta investigação constitui um contributo para a discussão nacional e internacional da utilidade do relato financeiro nas instituições públicas, mais especificamente nas instituições ligadas ao setor da educação a nível do ensino superior. As evidências encontradas através da recolha de dados e os resultados da sua análise empírica permitem contribuir para essa discussão, proporcionando opiniões práticas fornecidas pelos decisores que na realidade utilizam as informações nas suas atividades diárias e nelas baseiam as suas decisões. Os resultados vêm reforçar que é necessário utilizar no estabelecimento das necessidades de informação sentidas pelos decisores, não apenas abordagens normativas, mas também abordagens empíricas (Rutherford, 1992; Jones e Pendlebury, 2000).

Apesar de se pretender com esta investigação proporcionar uma abordagem empírica rigorosa do ponto de vista dos decisores internos da informação económica e financeira, divulgada segundo o POC-Educação, evidenciam-se algumas limitações que podem comprometer esse rigor. Como principal limitação destaca-se a reduzida taxa de resposta ao inquérito. Este facto levou a que a amostra fosse demasiado pequena tendo em conta a dimensão da população inquirida, o que não permitiu a utilização de técnicas de estatística inferencial, impedindo a extrapolação dos resultados da amostra a toda a população inquirida.

Uma outra limitação desta investigação é o facto de não existir, tanto a nível nacional como internacional, muitos estudos empíricos atuais sobre o tema específico das necessidades e utilidade do relato financeiro no setor da educação pública. Este facto limitou a revisão de literatura na qual se baseou a investigação, não possibilitando a comparação dos resultados obtidos com os de outros estudos para a utilidade da informação no mesmo setor.

Esta investigação aborda apenas o ponto de vista dos utilizadores internos da informação de relato financeiro das instituições de ensino superior pelo que, em investigações futuras, seria positivo investigar as necessidades de informação e a utilidade que os utilizadores externos atribuem a toda a informação que, segundo o POC-Educação, deve ser obrigatoriamente reportada pelas instituições de ensino superior públicas.

Com o desenvolvimento desta investigação passam a existir apenas dois estudos empíricos relacionados com a problemática da utilidade do relato financeiro no setor público, esta investigação e as investigações de Nogueira (2012) e Nogueira *et al.* (2013) sobre a utilidade da informação nas autarquias locais. Assim sendo, seria interessante, de um ponto de vista não só académico, mas também profissional, a replicação destes estudos junto dos decisores internos das instituições que utilizam os outros dois planos setoriais de contabilidade existentes a nível nacional, o setor da saúde (POCMS) e as instituições de segurança social (POCISSSS). Estes estudos permitiriam avaliar o impacto da adoção de um novo sistema contabilístico nas entidades públicas em Portugal, desenhado com suporte nas Normas Internacionais de Contabilidade Pública, quanto às necessidades e à utilidade da informação para a tomada de decisões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andriani, Y., Kober, R. & Ng, J. (2010): "Decision usefulness of cash and accrual information: Public sector managers' perceptions" *Australian Accounting Review*, vol. 20, n° 53: pp 144-153.
- Anessi-Pessina, E. & Steccolini, I. (2007): "Effects of the budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italians local governments" *Financial Accountability & Management*, vol. 23, n° 2: pp 113-131.
- Barton, A. (2007): "Accrual accounting and budgeting systems issues in Australian governments" *Australian Accounting Review*, vol. 17, pp 38-50.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (1992): "Changes in the public sector: A review of the recent "alternative" accounting research" *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, n° 2, pp 3-31.
- Brorström, B. (1998): "Accrual accounting, politics and politicians" *Financial Accounting & Management*, vol. 14, n°4, pp 319-333.
- Caperchione, E. (2006): "The new public management: a perspective for finance practitioners." *Paper* apresentado na Federation of European Accountants: International developments in New Public Financial Management, Oslo.
- Carvalho, J., Jorge, S. & Fernandes, M. J. (2006): "New local government accounting in Portugal." *Public Money & Management*, vol. 26, n°4, pp 211-216.
- Christiaens, J. & Wielemaker, E. (2003): "Financial accounting reform in Flemish universities: An empirical study of the implementation." *Financial Accounting & Management*, vol. 19 n°2, pp 185-204.
- Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O. & Silva, S. (2002) "*POC Educação explicado*." Rei dos Livros: Lisboa.
- Dixon, K. & Coy, D. (2007): "University governance: Governing bodies as providers and users of annual reports." *Higher Education*, vol. 54, pp 267-291.
- Ferreira, L. & Sarmiento, M. (2009): "Da Investigação Quantitativa em Contabilidade: Investigação por Inquérito." In: Major, M. & Vieira, R. Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática. Escolar Editora, Lisboa.
- Guthrie, J. (1998): "Application of accrual accounting in the Australian public sector – Rhetoric or reality?." *Financial Accountability & Management*, vol. 14, n° 1, pp 1-19.
- Harding, N. & McKinnon, J. (1997): "User involvement in the standard-setting process: A research note of the congruence of accountant and user perceptions of decision usefulness." *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 1, pp 55-67.
- Hay, L. & Antonio, J. (1990): "What users want in government financial reports." *Journal of Accountancy*, vol. 180, n° 2, pp 91-98.
- Hill, M. & M., Hill, A. (2012): *Investigação por questionário (2º Ed)*. Edições Sílabo, Lisboa.
- Hood, C. (1995): "The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme." *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n° 2/3, pp 93-109.
- Hookana, H. (2008): "Organizational culture and the adoption of new public management practices." *Management*, vol. 3, n° 4, pp 309-327.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2010): "Accruals accounting in the public sector: A road not always taken." *Management Accounting Research*, vol. 22, pp 36-45.
- Jesus, M. A. (2010): *A contabilidade pública e a contabilidade nacional: Principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2000): *Public sector accounting (5º Ed)*. Pitman Publishing, Londres.
- Jorge, S., Carvalho, J. & Fernandes, M. J. (2007): "Governmental accounting in Portugal: Why accrual accounting is a problem." *Journal of Public Budgeting, Accountability & Financial Management*, vol. 19, n° 4, pp 411-446.
- Jorge, S. & Jesus, M. A. (2012): "Novas Tendências da Contabilidade Pública no contexto da União Europeia." *Revista de La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa*, vol. 99, pp 20-21.
- Kober, R., Lee, J. & Ng, J. (2010): "Mind your accruals: Perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems." *Financial Accountability & Management*, vol. 26, n° 3, pp 267-298.
- Laureano, R. M. S. & Botelho, M. C. (2012): *SPSS: o meu manual de consulta rápida (2ª Ed.)*. Edições Sílabo, Lisboa.
- Likierman, A. (2000): "Changes to managerial decision-taking in U.K. central government." *Management Accounting Research*, vol. 11, pp 253-261.

Marques, M. C. (2003): “Reforçar a eficiência das políticas educativas: O contributo do plano oficial de contas para sector da educação (POC-Educação)”, Artigo apresentado no Congresso AECA: Transparencia Empresarial Y Sociedad del Conocimiento, Cádiz.

Nogueira, S. & Carvalho, J. (2007). “O sistema de informação contabilística da administração pública portuguesa segundo a perspectiva de “especialistas”: Estudo empírico.” Artigo apresentado no encontro nacional de docentes do ensino superior – Professores de contabilidade: Que futuro no ensino superior?, Idanha-a-Nova.

Nogueira, S. (2012). “Utilidade da informação financeira autárquica para as tomadas de decisão dos utilizadores internos em Portugal.” Tese de doutoramento não publicada. Universidad Autonoma, Madrid.

Nogueira, S., Jorge, S. & Cervera, M. (2013). “The usefulness of financial reporting for the internal decision-making in the Portuguese municipalities.” *Management Research: The Journal Of The Iberoamerican Academy Of Management* ., Vol. 11 (2), pp 178-312.

Olson, O., Humphrey, C. & Guthrie, J. (2001): “Caught in an evaluatory trap: A dilemma for public services under NPFM.” *The European Accounting Review*, vol. 10, nº 3, pp 505-522.

Pina, V. & Torres, L. (2003): “Reshaping public sector accounting: An international comparative view.” *Canadian Journal of Administrative Sciences*, vol. 20, nº4, pp 334-350.

Potter, B. 2002. “Financial accounting reforms in the Australian public sector – An episode in institutional thinking.” *Accounting Auditing and Accountability Journal*, vol. 15, nº 1, pp 69–93.

Rutherford, A. (1992): “Developing a conceptual framework for central government financial reporting: Intermediate users and indirect control.” *Financial, Accountability & Management*, vol. 8, nº 4, pp 265-280.

Silva, C. F. & Costa T. C. (2008): “A Contabilidade analítica no POC-Educação: O preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos.” *Revista TOC*, vol. 95, pp 39-49.

Venieris, G. & Cohen, S. (2004): “Accounting reform in Greek universities: A slow moving process.” *Financial, Accountability & Management*, vol. 20, nº 2, pp 183-204.

Vieira, R. 2009. “Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade.” In Major, M. & Vieira, R. (eds), *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Escolar Editora, Lisboa.

Legislação consultada

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro: Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro: Regime Jurídico das Instituições de ensino Superior.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho: Regime da Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública.