

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

Filipe Miguel Franjoso Estrada

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientadora:

Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus, Professora Auxiliar, ISCTE - IUL
Business School, Departamento de Contabilidade

Abril de 2013

Agradecimentos

Penso que neste momento, de conclusão e reflexão, é inevitável que o primeiro agradecimento seja à professora Maria Antónia de Jesus pelos seus conselhos e sugestões ao longo desta investigação. Sem a sua preciosa ajuda seria impossível concluir este trabalho. A sua grande dedicação e gosto pelo que faz é um enorme exemplo para todos os seus alunos.

Em segundo lugar gostaria de agradecer à Dr.^a Teresa Laureano e ao Dr. Pedro Barrias pelo seu apoio na recolha dos dados junto dos membros dos conselhos de gestão das instituições de ensino superior, da mesma forma que não poderia deixar de agradecer ao professor Raul Laureano pelos importantes conselhos no que diz respeito à análise dos mesmos. Um muito obrigado também a todos os membros dos conselhos de gestão das instituições públicas de ensino superior pela sua colaboração através do preenchimento do questionário, sem as suas respostas esta investigação não seria possível.

O meu muito obrigado aos amigos que me acompanharam ao longo deste trabalho, quer com conselhos práticos para o desenvolvimento da investigação quer com o seu sentido de humor para aliviar o *stress*, por vezes este último é tão importante quanto o primeiro.

Sendo este o último trabalho da minha vida académica não posso deixar de agradecer àqueles que a tornaram possível. Em primeiro lugar aos meus avós que, com todo o seu carinho e dedicação, nunca mediram esforços para nos dar, tanto a mim como à minha irmã, tudo aquilo que lhes era possível. Aos meus pais, por toda educação que me deram e que fez de mim o homem que sou hoje. Por último, mas nunca menos importante, à minha irmã pelo incentivo que me deu para ingressar no mestrado. Apesar das nossas diferenças e discussões acabamos sempre por nos dar bem, pelo menos à nossa maneira. A estas sete pessoas dedico inteiramente todo este trabalho.

Resumo

Nas últimas décadas do século XX várias foram as alterações sentidas a nível internacional no relato financeiro público. Governos em todo o mundo sentiram necessidade de alterar os princípios básicos nos quais assentava a contabilidade pública. Os desenvolvimentos na contabilidade pública levaram a que a informação financeira divulgada não tivesse apenas como finalidade o controlo dos acontecimentos, mas passasse a apoiar as tomadas de decisão por parte dos decisores internos.

Esta reforma também se fez sentir em Portugal ao longo dos anos 90, conduzindo à aprovação do POCP em 1997 e do POC-Educação para o setor da educação pública em Portugal. Um dos seus principais objetivos deste último é auxiliar os decisores internos com informação útil às suas tomadas de decisão.

Uma vez que não existe em Portugal nenhuma investigação que estude as necessidades e utilidade da informação financeira divulgada pelo POC-Educação, este estudo tem como objetivos estudar as necessidades de informação sentidas pelos decisores internos no ensino superior público em Portugal, bem como a utilidade dos documentos de prestação de contas e outras informações estabelecidas no POC-Educação.

Através de um inquérito aos decisores internos das instituições públicas de ensino superior, obtiveram-se resultados que permitem concluir que os utilizadores sentem uma necessidade elevada pela informação presente no POC-Educação e que consideram útil a respetiva informação de relato financeiro para apoiar as suas tomadas de decisão. Conclui-se ainda que o modelo de relato financeiro do POC-Educação de um modo geral é adequado ao apoio à tomada de decisões internas.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública, Instituições de ensino superior, Necessidades de informação financeira, Utilidade de informação financeira

Classificação JEL: M41 – Accounting

Abstract

In the last decades of the twentieth century several changes were carried out in the public financial report at international level. Governments around the world felt the need of changing the basic principles in which the public accounting was supported. The recent developments in public sector accounting raised new purposes for financial information, not only to assess past events but assisting decision-makers in their decisions.

This international reform also raised in Portugal in the nineties, namely with the Portuguese Public Sector Chart of Accounts (POCP) issuance in 1997 and consequent approval of a specific Char of Accounts for Portuguese public education sector (*POC-Educação*), which main goals was to assist the internal decision-makers of this sector with useful financial and economic information.

Since there is no investigation in Portugal about the needs and usefulness of *POC-Educação* financial disclosure, 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 institutions, Financial information needs, Financial information usefulness

JEL Classification: M41 – Accounting

Índice geral	
Agradecimentos	i
Resumo	iii
Abstract	v
Índice de Figuras	ix
Índice de Quadros	ix
Lista de Abreviaturas	xi
Introdução	1
1 Revisão de literatura	7
1.1 A reforma dos sistemas contabilísticos públicos	7
1.1.1 <i>New Public Financial Management</i> a nível internacional.....	7
1.1.2 Reforma da administração financeira do Estado	12
1.2 Teorias de investigação	17
1.2.1 Teoria da contingência.....	17
1.2.2 Teoria do utilizador e suas necessidades de informação	20
2 O ensino superior público em Portugal e o POC-Educação	25
2.1 O ensino superior público em Portugal	25
2.2 Caracterização do POC-Educação	28
2.2.1 Âmbito e aplicação	28
2.2.2 Prestação de contas através do POC-Educação.....	30
2.2.3 Prestação de contas global e seus utilizadores.....	35
2.2.4 Nota final	37
3 Metodologia e paradigma de investigação	41
3.1 Objetivos da investigação	42
3.2 Hipóteses de estudo	44
3.3 População inquirida	47
3.4 Desenvolvimento do questionário e recolha de informação	50
3.5 Amostra	53
3.6 Técnicas de análise de dados	54
4 Resultados	57
4.1 Estatísticas descritivas da amostra	57

4.1.1	Necessidades de informação.....	57
4.1.2	Utilidade da prestação de contas	60
4.1.3	Adequação do relato financeiro do POC-Educação	67
4.2	Testes de hipóteses	68
4.3	Nota final e discussão dos resultados	76
	Conclusões.....	79
	Referências bibliográficas	83
	Legislação consultada.....	86
	Anexos.....	87
	Anexo 1	87
	Anexo 2	90

Índice de Figuras

Figura 1 - Modelo de contingência para as inovações na Contabilidade Pública	19
--	----

Índice de Quadros

Quadro 1 - Planos setoriais de Contabilidade Pública aplicáveis à administração pública	16
Quadro 2 – Instituições públicas de ensino Politécnico e Universitário em Portugal	26
Quadro 3 - Órgãos de governos das instituições de ensino superior e respetivas competências	27
Quadro 4 - Finalidades do POC-Educação.....	29
Quadro 5 - Regimes de aplicação do POC-Educação	30
Quadro 6 - Utilizadores da informação financeira no setor da educação	36
Quadro 7 - Relato financeiro no setor da educação.....	37
Quadro 8 - Instituições de ensino superior inquiridas	48
Quadro 9 – Número de respostas em cada instituição.....	54
Quadro 10 - Técnicas estatísticas utilizadas nos testes de hipóteses.....	55
Quadro 11 - Estatísticas descritivas para as necessidades de informação.....	59
Quadro 12 – Necessidade da informação contida nos três subsistemas de contabilidade	60
Quadro 13 - Estatística descritiva da utilidade dos documentos de prestação de contas	62
Quadro 14 - Estatísticas descritivas da utilidade da informação contida no Balanço	63
Quadro 15 - Estatísticas descritivas da utilidade da informação contida na DR.....	65
Quadro 16 - Estatísticas descritivas da utilidade da informação complementar	67
Quadro 17 - Estatística descritiva da adequação do modelo de relato financeiro	68
Quadro 18 - Correlações de <i>Spearman</i> entre as variáveis do modelo de regressão.	70
Quadro 19 - Resultados do modelo de regressão múltipla	70
Quadro 20 - Teste One-way ANOVA para os três tipos de necessidades de informação	73

Lista de Abreviaturas

ACP – Análise de Componentes Principais

CA – Contabilidade Analítica

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública

CO – Contabilidade Orçamental

CP – Contabilidade Patrimonial

DGO – Direção Geral do Orçamento

DR – Demonstração de Resultados

IFAC – *International Federation of Accountants*

INE – Instituto Nacional de Estatística

ISCTE-IUL – ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

MVMC – Mercadorias vendidas e matérias consumidas

NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público

NPFM – *New Public Financial Management*

NPM – *New Public Management*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação

POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade para as instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TC – Tribunal de Contas

UN – União Europeia

Introdução

Justificação e relevância do tema

Nas últimas décadas a Administração Pública em vários países do mundo, em especial em países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), foram realizadas um conjunto de reformas estruturais às quais se dá o nome de *New Public Management* (NPM). Esta reforma que promovia valores até então inexistentes no setor Público tais como: eficiência, eficácia, controlo de custos e responsabilização pelos resultados (Hood, 1991, 1995; Guthrie, 1998; Pina e Torres, 2003; Jorge *et al.*, 2007; Hookana, 2008; Jesus, 2010; 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 alguns autores, como por exemplo Hood (1995), esta reforma da administração financeira do setor público, intitulada de *New Public Financial Management* (NPFM) (Olson *et al.*, 2001) assumiu um papel central em toda a reforma da NPM.

Face às novas exigências de informação financeira sentidas na gestão pública, após as reformas da NPM, os sistemas de informação contabilística utilizados até então no setor público deixaram de ser adequadas para dar resposta às necessidades de informação sentidas pelos gestores públicos. Assim um dos objetivos da NPFM, que para Hood (1995) e Nogueira *et al.* (2012) é uma consequência do processo de *accountability* do setor público, era a produção de informação financeira adequada à realização dos novos objetivos da gestão pública conduzidos pela NPM.

Deste modo, como grande inovação trazida pela NPFM, introduziu-se um novo tipo de informação, informação patrimonial e financeira preparada em base de acréscimo. Enquanto anteriormente a informação financeira utilizada no setor público, preparada em base de caixa, era perfeitamente adequada para preencher as necessidades de informação (Caperchione, 2006), esta passa agora a ser inadequada para fazer face aos objetivos das reformas no setor público (Andriani *et al.*, 2010). A implementação da contabilidade em base de acréscimo, já utilizada no setor privado com bons resultados, era considerada um melhoramento no sentido de apresentar informação “mais amiga do

utilizador” apoiando o processo da tomada de decisão (Brorström, 1998). A NPFM, introduzida como ferramenta para auxiliar as reformas da NPM, marcou a passagem de um paradigma de contabilidade pública que se dedicava apenas ao controlo e regulação legal para um paradigma de utilizador que se preocupava com a utilidade da informação financeira no apoio à tomada de decisão fundamentada, baseada na verdade e no conhecimento bem como na responsabilização pela gestão das organizações (Bernardes, 2001; Hookana, 2008).

Em Portugal as reformas da NPM e conseqüentemente da NPFM 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 em Portugal, introduzindo novos tipos de informação financeira, tais como a informação preparada em base de acréscimo. Sob as reformas da contabilidade pública em Portugal foi introduzido, no setor público, um sistema contabilístico que era considerado um marco na passagem para uma contabilidade pública moderna, que não se dedicava apenas ao cumprimento orçamental mas também ao apoio à tomada de decisão (Jorge *et al.*, 2007; Jesus, 2010); esse novo sistema contabilístico é o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Para Nogueira *et al.* (2013) o POCP marca a introdução em Portugal de um modelo de relato financeiro mais abrangente e informativo. Com a introdução do POCP foram também introduzidos, em alguns setores públicos considerados importantes, planos setoriais contabilísticos personalizados para as suas atividades específicas, esse é o caso do setor da Educação onde foi introduzido o POC-Educação.

O POC-Educação, que é utilizado no setor da Educação pública desde o ano 2000, tinha como finalidade a melhoria da informação financeira divulgada pelas instituições públicas integradas neste setor através da integração de três subsistemas de contabilidade, (1) contabilidade orçamental; (2) contabilidade patrimonial e (3) contabilidade analítica. A integração destes três subsistemas de contabilidade personalizados às necessidades do setor da educação (o primeiro contendo informação em base de caixa e os dois últimos informação em base de acréscimo) tinha como objetivo facultar aos órgãos de gestão e outros utilizadores instrumentos necessários no apoio à sua tomada de decisão (Marques, 2003).

Apesar de já terem passado décadas desde o início das reformas da NPM, e consequentemente da NPFM, estas ainda são um assunto controverso e muito debatido. Para alguns autores, como por exemplo Brorström (1998), Caperchione (2006) e Barton (2007), a introdução da contabilidade em base de acréscimo no setor público, que preenche o papel principal das reformas da NPFM, representa uma grande ferramenta para diminuir a incerteza sendo capaz de fornecer informação sobre o futuro de médio e longo prazo, o que é de grande utilidade na gestão de custos melhorado assim a eficiência do setor público. Ao passo que para outros autores, por exemplo Olson *et al.* (2001), a introdução da contabilidade em base de acréscimo cria uma perspectiva de lucro no setor público que é estruturalmente concebido numa perspectiva sem fins lucrativos. Também Guthrie (1998) questiona a utilização da contabilidade patrimonial no setor público uma vez que este possui ativos demasiados complexos para serem mensurados.

Apesar da opinião geral sobre as reformas da contabilidade pública ainda sere bastante ambígua, poucos são os estudos que abordam esta problemática tanto a nível nacional como internacional. Especificamente em Portugal, até ao momento, existe apenas um estudo empírico, apresentado por Nogueira *et al.* (2012, 2013), que aborda esta problemática. Este estudo investiga a utilidade do relato financeiro, introduzido pelas reformas da contabilidade pública nas autarquias locais portuguesas, para a tomada de decisão interna. É nesse sentido que se pretende contribuir para o debate da utilidade e adequação da informação financeira introduzida pelas reformas da contabilidade pública em Portugal replicando os estudos de Nogueira *et al.* (2012, 2013) no setor da educação, mais especificamente no ensino superior público Português.

Objetivos da investigação

Apesar de nunca se ter realizado uma investigação empírica que abordasse as necessidades e a utilidade do relato financeiro nas tomadas de decisão no ensino superior, uma das premissas do POC-Educação era precisamente o auxílio às tomadas de decisão. Neste contexto, o objetivo principal deste estudo é investigar a utilidade do relato financeiro para a tomada de decisão interna no ensino superior público português estabelecido por aquele plano.

Com base no objetivo principal desenvolveram-se cinco objetivos específicos sendo esses objetivos os seguintes:

O₁: Identificar as necessidades de informação dos utilizadores;

O₂: Conhecer o grau de utilidade dos documentos de prestação de contas do POC-Educação para o apoio da tomada de decisão interna;

O₃: Avaliar se a introdução do regime de contabilidade de acréscimo permitiu melhorar a utilidade do relato financeiro no setor da educação;

O₄: Identificar outro tipo de informação considerada útil pelos utilizadores internos;

O₅: 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.

Estrutura da dissertação

Esta dissertação está organizada em 4 capítulos, para além desta Introdução e das Conclusões.

No capítulo 1 *Revisão de literatura* será efetuado o enquadramento teórico no qual se irá basear esta investigação. Abarca o estado da literatura relacionada com o tema da investigação e está subdividido em duas secções. Na primeira secção será abordada a reforma dos sistemas financeiros públicos, tanto a nível internacional como a nível nacional. Na segunda serão abordadas duas teorias de investigação em Contabilidade Pública consideradas relevantes do ponto de vista desta investigação.

O capítulo 2 *O ensino superior público em Portugal e o POC-Educação* compreende, em primeiro lugar, uma caracterização sintética do setor da educação em Portugal, as instituições que o compõem e as suas bases legais. Em segundo lugar é descrito o relato financeiro segundo os princípios do POC-Educação, abordando os três subsistemas contabilísticos que o compõem e as demonstrações previstas dentro de cada um deles.

Seguidamente, no capítulo 3 *Metodologia e paradigma de investigação* é apresentada a metodologia seguida no desenvolvimento desta investigação, desde a definição dos objetivos de investigação até às hipóteses de estudo. É também neste capítulo que se

define a População inquirida e o método de recolha dos dados utilizados na verificação das hipóteses.

Por último, no capítulo 4 *Resultados*, é realizada a análise empírica dos dados obtidos através da utilização de diversas técnicas estatísticas. É neste capítulo que são verificadas as hipóteses de estudo.

1 Revisão de literatura

1.1 A reforma dos sistemas contabilísticos públicos

1.1.1 *New Public Financial Management* a nível internacional

Nas últimas décadas do século XX 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, ao qual se dá o nome de *New Public Management*, para além de envolver a própria estrutura conceptual da gestão das organizações públicas também trouxe novos desenvolvimentos à investigação em Contabilidade Pública (Hood, 1995). A expressão *New Public Management* (de agora em diante NPM) é a designação usada para identificar o conjunto de doutrinas que dominaram as reformas introduzidas nos setores públicos de muitos países da OCDE desde meados da década de setenta do século XX (Hood, 1991, 1995; Jorge *et al.*, 2007; Hyndman e Conolly, 2011; Nogueira *et al.*, 2013).

Ao longo das últimas décadas do século XX os princípios nos quais se baseava a gestão pública sofreram grandes reestruturações no âmbito da NPM. Alguns autores, como por exemplo Hood (1991), consideram que as reformas introduzidas no âmbito da NPM foram implementadas em resposta a um peculiar período de crescimento económico, pós segunda guerra mundial, que trouxe várias alterações a nível de políticas fiscais e distribuição de rendimentos. O mesmo autor destacou as seguintes quatro grandes tendências administrativas como causadoras da grande adoção internacional da NPM:

- Esforço para a diminuição da despesa pública;
- Maior recurso à privatização e semiprivatização de serviços públicos;
- Aumento da automatização na produção e distribuição de serviços públicos;
- Adoção de estratégias de internacionalização contrárias às antigas políticas de gestão individualista.

Com a propagação internacional das tendências atrás referidas, que conduziram à adoção da NPM em vários países, foram introduzidas filosofias de gestão até então inexistentes no setor público e que promoviam valores tais como: eficiência, eficácia,

controle de custos e responsabilização pelos resultados perante órgãos legislativos e público em geral (Hood, 1991, 1995; Guthrie, 1998; Pina e Torres, 2003; Jorge *et al.*, 2007; Hookana, 2008; Jesus, 2010; Hyndman e Connolly, 2011). A adoção dos novos valores e filosofias presentes na gestão pública fez nascer novas necessidades de informação financeira, que até então não eram sentidas, levando a uma reforma da gestão financeira do setor público que trouxe como consequência uma reforma profunda na contabilidade no setor público. Alguns autores, como Hood (1995), consideram que a reforma na contabilidade pública assumiu um papel central em toda a reforma da NPM.

Outros autores, como por exemplo Olson *et al.* (2001), chamam a esta reforma da gestão financeira e da contabilidade pública *New Public Financial Management* (de agora em diante NPFM). Um dos objetivos da NPFM, consequência da evolução do processo de *accountability*¹ das instituições públicas (Hood, 1995; Nogueira *et al.*, 2012) 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).

A razão para a necessidade de reformar os sistemas de contabilidade pública era o facto de esta, antes da introdução da NPM, 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), passa agora 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 NPM, devido à crescente necessidade de informação principalmente no apoio à tomada de decisão (Caperchione, 2006; Nogueira *et al.*, 2013), a ideia central da reforma era refletir princípios de contabilidade em base de acréscimo (Brorström, 1998), sendo a respetiva implementação a principal característica do novo sistema de contabilidade pública. Deste modo, antes da implementação da NPFM as instituições públicas, com a

¹ Fernandes (2007:70) define *accountability* da seguinte forma: “Apesar de o termo não ser de fácil tradução é por todos considerado como sinónimo de uma exigente prestação de responsabilidades de atos de gestão pública, não só na perspetiva contabilística ou monetária e financeira, como também e sobretudo no mérito e eficácia da concretização de programas pré estabelecidos e estrategicamente aferidos a planos de ação.”

contabilidade em base de caixa, eram vistas como meros centros de despesas mas agora, com a contabilidade em base de acréscimo, os organismos públicos, como autarquias, escolas, serviços locais, etc., são vistos como centros de resultados (Guthrie, 1998; Olson *et al.*, 2001).

A contabilidade em base de acréscimo, já utilizada no setor privado com bons resultados, era considerada, segundo Brorström (1998), um melhoramento no sentido em que proporciona informação “mais amigável do utilizador”, apoiando o processo de tomada de decisão e avaliação das instituições. Para aquele autor uma das possíveis explicações para a adoção da contabilidade de acréscimo no setor público eram as críticas feitas à gestão do setor público enquanto o setor privado apresentava altos níveis de eficiência.

De acordo com Guthrie (1998), a principal diferença entre os dois tipos de informação financeira, a contabilidade em base de caixa e em base de acréscimo, é o *timing*. Enquanto a contabilidade em base de caixa faz o registo dos saldos referentes às receitas e às 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, sendo assim vital para a tomada de decisão e *accountability*. O *timing* é bastante importante no apoio à tomada de decisão, pois ao identificar os problemas atuais e futuros a contabilidade torna-se uma grande ferramenta para diminuir a incerteza (Brorström, 1998) e, segundo Caperchione (2006), a contabilidade em base de caixa é incapaz de fornecer informação sobre o futuro, principalmente a médio e longo prazo.

Existem vários estudos que abordam as consequências das reformas contabilísticas no setor público em vários países e setores (Olson *et al.*, 2001; Broadbent e Guthrie, 1992; Potter, 2002; Venieris e Cohen, 2004; Christiaens e Wielemaker, 2003; Jorge *et al.*, 2007; Hookana, 2008; Pina e Torres, 2003; Brorström, 1998; Hyndman e Connolly, 2011; Guthrie, 1998; Kober *et al.*, 2010; Nogueira *et al.* 2013; Andriani *et al.* 2010; Likierman, 2000) mas a opinião sobre as aplicações das reformas não é consensual.

Enquanto alguns autores 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, dizem que existe uma preocupação que o lado social das

instituições públicas seja negligenciado com a introdução de políticas de mercado e medidas de redução de custos. 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 em centros de custos que cada vez apresentam custos superiores.

Para Olson *et al.* (2001) o consenso geral em torno da contabilidade em base de acréscimo é de que esta é melhor na medição de custos e ativos do que a contabilidade em base de caixa, permitindo que as unidades de serviços públicos possam ser construídas numa perspetiva de resultados, esta opinião é partilhada por Likierman (2000) que associa a melhoria no apuramento de custos com o apoio à tomada de decisão. Também Barton (2007) diz que a informação em base de acréscimo ajuda no controlo de custos o que ajuda a estabelecer prioridades de despesa melhorando a eficiência do setor público. Porém Olson *et al.* (2001) defendem que a própria natureza da contabilidade de acréscimo, para além de encorajar a manipulação de custos, também pressiona no sentido da obtenção de mais receitas, o que no setor público tradicionalmente significa aumento de impostos e de taxas para usufruir dos serviços.

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 afirmarem que não se pode gerir com eficácia uma organização sem conhecer o valor real dos seus ativos, como por exemplo Barton (2007), para o primeiro autor o setor público tem ativos demasiado complexos para se avaliarem, pelo que questiona o seguinte, “*Significa a avaliação de um parque nacional em 740 milhões de dólares que nós podemos vende-lo para gerar 740 milhões de dólares em novos hospitais, ou financiar estradas, etc.? Qual o valor nestes números?*” (Guthrie, 1998: 15). O mesmo autor salienta que com a introdução da contabilidade de acréscimo termos como défice, dívida, obrigações, resultados operacionais, ativos, etc., já começaram a ser analisados de outra forma. Já para Barton (2007), uma vez que melhora a eficiência na gestão dos recursos públicos, a contabilidade de acréscimo também é uma boa ferramenta para promover a gestão macroeconómica das economias.

Outro problema levantado por alguns autores, como por exemplo Olson *et al.* (2001), é o custo da implementação da reforma. Para estes autores, apesar de um dos objetivos de toda a reforma ser a redução da despesa pública ela própria acarreta grandes custos de

implementação e de manutenção dos novos sistemas, custos esses que dificilmente serão 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 de manutenção do novo sistema.

A reforma da contabilidade pública trazida pela NPFM foi implementada em muitos países espalhados pelo mundo e a introdução da contabilidade em base de acréscimo no setor público foi uma das suas principais alterações. Apesar disso 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 em parte partilhada por Venieris e Cohen (2004), Christiaens e Wielemaker (2003) e Jorge *et al.* (2007) que afirmam que em alguns países a implementação das reformas da NPM foi realizada apenas copiando os projetos implementados por outros 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 que este tem características bastante diferentes. Alguns autores consideram mesmo que o melhor seria integrar os dois tipos de informação, em base de caixa e acréscimo, num só sistema de informação, combinando assim o melhor de dois mundos (Anessi-Pessina e Steccolini, 2007; Andriani *et al.*, 2010). Deste modo Jorge *et al.* (2007), referindo o caso Português, consideram que ainda há lugar para novos estudos sobre a utilidade dos novos sistemas contabilísticos no âmbito do setor público.

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 dos Estados-Membros da UE, 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 EU (Jorge e Jesus, 2012). As últimas autoras, citando fontes do IFAC, dizem que a solução para o problema de *accountability* na zona Euro passa pela adoção das NICSP², sendo que esta deverá facilitar a comparabilidade da informação reportada numa base global do mesmo modo que apoia a decisões internas dos organismos que as adotarem.

Para Jorge e Jesus (2012) parece estar instalada a ideia de que as NICSP constituem as melhores práticas a serem seguidas pelos Estados-Membros da UE. Deste modo pode dizer-se que as reformas da contabilidade pública na União Europeia estejam longe de terminar, sendo previsível que num futuro próximo os Estados-Membros sigam gradualmente a tendência de adoção das NICSP.

1.1.2 Reforma da administração financeira do Estado

De acordo com Hood (1995), a orientação política dos governos e a dimensão macroeconómica dos seus países, pode influenciar a adoção das reformas da NPM. Nesse sentido, segundo o mesmo autor, nem todos os países implementaram as reformas da mesma forma. Este identifica países de elevada intensidade de adoção, como Suécia, Austrália e Reino Unido, de média intensidade como França, Itália e Portugal, e de baixa intensidade, como a Grécia a Espanha e a Alemanha.

Nos últimos anos, sob a marca da NPM, Portugal tem vindo a reformar a administração pública não só no que diz respeito a problemas administrativos mas também no que diz respeito à contabilidade pública e à gestão financeira do estado (Jorge *et al.*, 2007; Carvalho *et al.*, 2006; Nogueira *et al.*, 2013), essa reforma tem vindo a aproximar o sistema contabilístico público ao sistema contabilístico já utilizado no setor privado (Nogueira e Carvalho, 2007). De acordo com Carvalho *et al.* (2006), o principal motivo para essa reforma foi a necessidade de se ter um sistema de contabilidade pública mais

² As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP) (do inglês *International Public Sector Accounting Standards*), são as normas internacionais emitidas pelo IFAC e concebidas especialmente para o setor público.

informativo em relação ao cumprimento legal e orçamental e que descrevesse a verdadeira posição financeira e económica das instituições.

O primeiro passo dado no sentido da reforma financeira foi a aprovação da lei de bases da contabilidade pública (Lei n.º 8/90), lançando as bases para o novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) iniciado mais tarde com o Decreto-Lei n.º 155/92, na qual se estabeleciam as bases em que assentava o novo regime da administração financeira do estado. Segundo essa Lei as instituições públicas com autonomia administrativa e financeira³ deveriam ter os seus sistemas contabilísticos moldados no Plano Oficial de Contabilidade (POC)⁴ (art.º 14º), enquanto os organismos apenas com autonomia administrativa teriam a par de uma contabilidade de caixa uma contabilidade de compromissos ou encargos assumidos (art.º 15º).

Seguiu-se o processo de reforma financeira do estado com publicação da Lei n.º 6/91⁵ seguida do Decreto-Lei n.º 155/92, que veio a iniciar a RAFE e complementa a “arquitetura legislativa da reforma orçamental e da contabilidade pública”. Este decreto estabelece no seu art.º 9.º que a atividade financeira dos organismos com autonomia administrativa será organizada com base nos registos da contabilidade de caixa e de compromissos resultantes de obrigações assumidas, enquanto os organismos com autonomia administrativa e financeira deverão utilizar um sistema contabilístico que se enquadre no POC (art.º 45.º). Segundo Jorge *et al.* (2007) pretendia-se, com a RAFE, modernizar a administração pública em Portugal alcançando os seguintes objetivos:

- Melhor racionalização da despesa pública;
- Cumprimento da legalidade;
- Mais eficiente controlo de despesas;
- Melhor e mais pontual informação financeira;

³ Para Caiado e Pinto (2002) consideram-se serviços com autonomia administrativa os que, mesmo não tendo receitas próprias suficientes para cobrir parte significativa das despesas, possuem uma administração financeira própria e distinta da administração financeira do Estado. Já a autonomia administrativa e financeira, para os mesmos autores, possui as mesmas autonomias da anterior acrescidas da liberdade de escolha das suas aplicações e recursos.

⁴ O Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro e alterado várias vezes ao longo dos anos, é o plano de contabilidade aplicado às entidades do setor privado em Portugal até à aprovação do Decreto-Lei n.º 158/2009 que procedeu à revogação do POC criando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) daí em diante aplicado a essas entidades.

⁵ Revogada pela Lei n.º 91/2001 de 20 de agosto que estabelece as novas disposições gerais para todo o setor público administrativo.

- Aumentar a responsabilização dos gestores públicos.

O Decreto-Lei n.º 155/92 também estabelece (art.º 50.º) um conjunto de demonstrações financeiras que devem ser apresentadas pelos organismos com autonomia administrativa e financeira, essas demonstrações são:

- Relatório de atividades do órgão de gestão;
- Conta dos fluxos de tesouraria elaborada nos termos do mesmo documento;
- Balanço Analítico;
- Demonstração dos resultados líquidos;
- Anexos ao balanço e à demonstração dos resultados;
- Parecer do órgão fiscalizador.

Embora as melhorias introduzidas na contabilidade pública fossem evidentes, ainda existia uma grande falta de uniformidade (Nogueira e Carvalho, 2007); nesse sentido é aprovado em 1997, com o Decreto-Lei n.º232/97, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). 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, em 1997, 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 a fim de 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 dependendo 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;
- A criação de uma “Comissão de Normalização Contabilística” para a Administração Pública (CNCAP) cujo objetivo é acompanhar a aplicação do POCP, promover os estudos necessários ao seu melhoramento e pronunciar-se sobre a aprovação dos planos setoriais⁶.

No n.º1 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97 fica estabelecida a possibilidade de se criarem novos planos de contabilidade setoriais que se mostrem indispensáveis aos diferentes setores da Administração Pública, é nesse sentido que nos cinco anos seguintes seriam aprovados quatro planos setoriais de contabilidade pública, concluindo assim a modernização da contabilidade governamental (Jorge *et al.*, 2007). O Quadro 1 mostra os diferentes planos setoriais de contabilidade pública e o âmbito da sua aplicação.

Para Jorge *et al.* (2007) Portugal, nos últimos anos, tem passado por profundas alterações, através da publicação de regulação, que adicionaram mais utilidade à contabilidade pública e evidenciaram a aproximação ao modelo de contabilidade empresarial. Porém, para aqueles autores, não é suficiente apenas aprovar leis uma vez que “... a cultura de vários séculos não pode ser alterada por decreto” (Jorge *et al.*, 2007: 435), as condições para uma implementação efetiva passam pela participação de todos os agentes envolvidos (gestores, funcionários e cidadãos). Deste modo, aqueles autores defendem que há espaço para mais estudos sobre se na realidade a contabilidade de acréscimo é adequada para Portugal.

Uma vez que este estudo enfoca apenas o relato financeiro das instituições públicas de ensino superior no capítulo seguinte será caracterizado detalhadamente o ensino

⁶ A CNCAP foi extinta em 2011 pelo Decreto-Lei n.º 117/2011 de 15 de dezembro sendo que as suas funções foram delegadas à Comissão de Normalização Contabilística.

superior público em Portugal bem como o POC-Educação, de aplicação obrigatória para as instituições que fazem parte deste setor.

Quadro 1 - Planos setoriais de Contabilidade Pública aplicáveis à administração pública

Plano Setorial	Diploma	Âmbito de Aplicação
Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	Decreto-Lei n.º 54-A, de 22 de fevereiro, alterado pela Lei n.º 162, de 14 de setembro, Decreto-Lei n.º 315, de 2 de dezembro e Decreto-Lei n.º 84-A, de 5 de abril	Autarquias Locais, áreas metropolitanas associações de freguesias e de municípios de direito público e às entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais, como por exemplo as regiões de turismo (art.º 2.º)
Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-Educação)	Portaria n.º 794, de 20 de setembro de 2000	Serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública (art.º 2.º, n.º 1). Nos termos do n.º 2 do referido artigo, o presente plano aplica-se ainda a organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a Educação ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos destas entidades.
Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	Portaria n.º 898, de 28 de setembro de 2000	Serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública (artigo 2.º, n.º 1). De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, aplicasse também às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja atividade principal seja a saúde ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos dessas entidades.
Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS)	Decreto-Lei n.º 12, de 25 de janeiro de 2001	Instituições do sistema de solidariedade e de segurança social, bem como às instituições do setor das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira (art.º 2.º).

Fonte: Nogueira *et al.* (2012:58).

1.2 Teorias de investigação

Como é possível concluir, com base na literatura analisada, nas últimas décadas os sistemas financeiros do setor públicos têm sofrido grandes alterações. Estas alterações podem ser interpretadas como mudanças nos paradigmas de investigação nos quais esses sistemas estão assentes.

Dada a importância que o contexto social e organizacional tem vindo a assumir na gestão e contabilidade pública, alguns autores começaram a estudar abordagens alternativas às teorias económicas como forma de colmatar as limitações dessa perspectiva (Nogueira *et al.*, 2012). Para Lüder (1992) as aproximações teóricas às alterações na contabilidade pública podem ser subdivididas nas duas abordagens seguintes:

- **Abordagem de economia política** – Esta abordagem baseia-se não só em princípios de mercado, como procura e oferta, mas também em princípios de mercado eleitoral que levam os políticos a adotar a NPM por benefícios próprios;
- **Abordagem comportamental** – Esta abordagem tem em conta os interesses e comportamentos dos intervenientes nos processos de alterações contabilísticas, o que significa formular hipóteses que expliquem o que motiva os indivíduos a procurar ou desenvolver certos tipos de informação.

Nesta secção são estudadas duas teorias de investigação em contabilidade pública, entre as várias que existem para além das teorias económicas, que se consideram importantes no âmbito do tema estudado por esta dissertação.

1.2.1 Teoria da contingência

A teoria da contingência é uma perspectiva de investigação comportamental, cujos primeiros estudos surgiram na década de setenta do século passado (Nogueira *et al.*, 2012), e que tem como objetivo estudar o modo como certas características do meio envolvente das organizações, as contingências do meio envolvente, influenciam o modo como estas são geridas.

De acordo com a teoria da contingência, não existe um modelo de gestão ou de contabilidade adequado para todas as organizações em qualquer altura na medida em que certas mudanças no meio envolvente das organizações causam impactos nos referidos sistemas (Otley, 1980). Para Monsen e Näsi (1998) o modelo da contingência pretende especificar o ambiente social, político e administrativo, sentido em determinado país e o seu impacto nas inovações sentidas na contabilidade pública desse mesmo país.

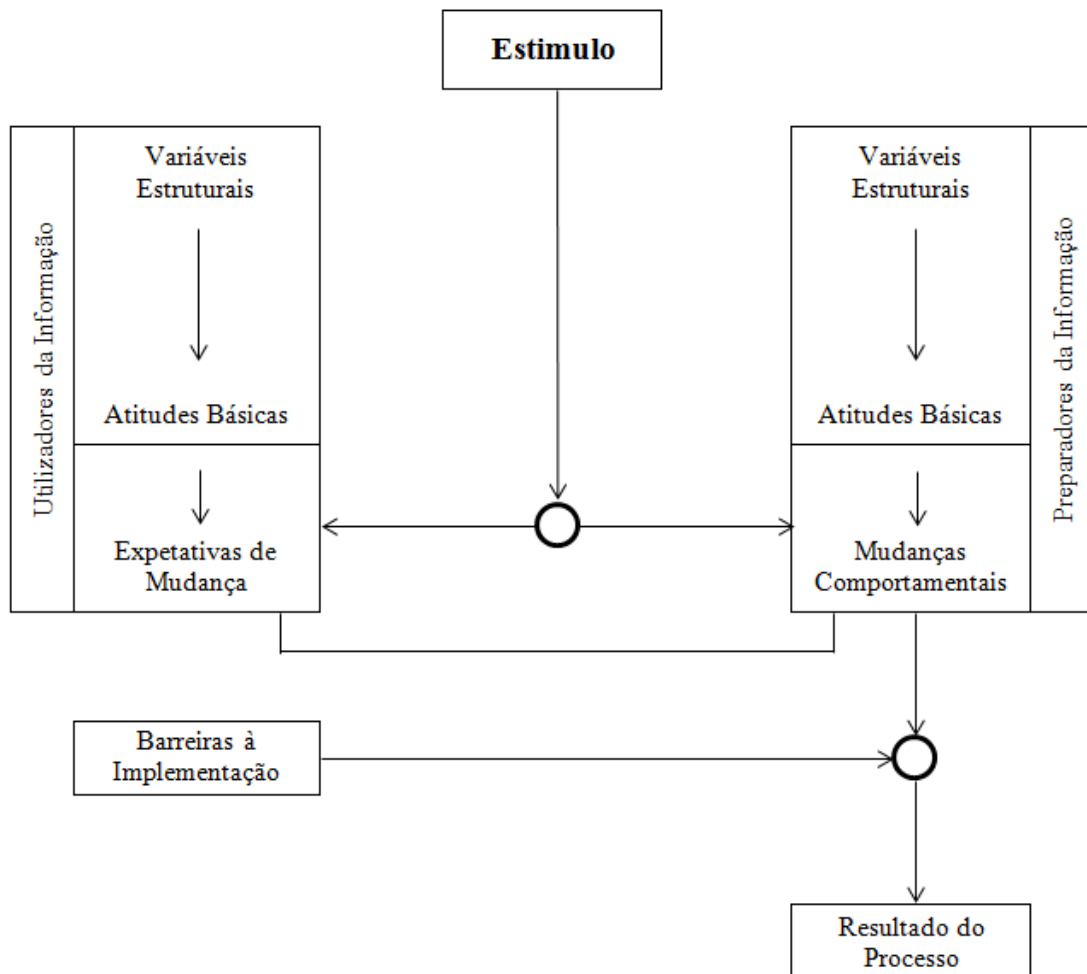
O primeiro estudo sobre o modelo da contingência das inovações na contabilidade governamental foi realizado por Lüder (1992), que esboça um modelo que ilustra quais as influências do meio envolvente de uma organização nos desenvolvimentos dos seus sistemas de gestão e contabilidade. Lüder (1992) conclui que existe um “estímulo” no meio envolvente (eventos que ocorrem na fase inicial das alterações) que cria novas necessidades de informação, por parte dos utilizadores, que consequentemente incentivam os preparadores a adaptarem os seus sistemas de informação a essas necessidades.

É importante ter em conta a teoria da contingência de Lüder no momento do estudo das alterações na contabilidade pública uma vez que este demonstra que a mesma medida, tomada em diferentes países e organizações, acarreta diferentes consequências. A situação financeira de uma organização, bem como a situação do mercado em que se insere, as notícias que influenciam a opinião pública, entre outros fatores, são considerados pelo modelo da contingência como estímulos que afetam as necessidades de informação dos utilizadores ou o comportamento dos preparadores, causando uma alteração na forma como estes utilizam ou preparam a informação financeira. O que o modelo da contingência de Lüder prevê, facto que antes não era considerado, é que as alterações aos sistemas contabilísticos introduzidos a nível mundial pela NPFM vão ser rececionadas de forma diferentes nas várias partes do mundo ou até mesmo a nível nacional, variando de organização para organização, devido aos estímulos que afetam cada uma delas.

Lüder (1992) apresenta dois modelos para a teoria da contingência, o modelo básico e o modelo detalhado. Porém, uma vez que se pretende fazer uma abordagem sintética do modelo da contingência, é apresentado na Figura 1 apenas o modelo básico desta teoria.

Deste modo, o modelo da contingência explica a transição da tradicional contabilidade pública para um modelo mais informativo que produz informação fiável e compreensiva do estado das finanças públicas e fornece uma base de controlo para as atividades governamentais.

Figura 1 - Modelo de contingência para as inovações na Contabilidade Pública



Fonte: Lüder (1992:109).

1.2.2 Teoria do utilizador e suas necessidades de informação

Ao longo das últimas décadas, desde meados dos anos setenta do século passado, que começaram as primeiras tentativas para compreender e melhorar o relato financeiro nas organizações públicas (Jones e Pendlebury, 2000). Segundo estes autores, 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).

Para Bernardes (2001) a contabilidade deixou de corresponder apenas ao “paradigma económico” e transformou-se numa disciplina onde os sistemas contabilísticos deixam de ser concebidos como puras estruturas abstratas e passaram a ser estruturados a partir das necessidades de informação dos seus múltiplos utilizadores. Nas palavras do autor “*A contabilidade deve procurar fornecer a esses utilizadores, em tempo adequado, a informação que eles consideram útil para a tomada de decisão, de uma “verdade única” passamos a uma “verdade orientada para o utilizador”, tendo como finalidade essencial a de proporcionar a maior utilidade possível para o processo de tomada de decisão do destinatário da informação contabilística.*” (Bernardes 2001: 128)

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. A primeira envolve a aplicação de métodos empíricos para identificar os atuais, ou futuros, utilizadores da informação financeira do setor público, a fim de estabelecer as suas necessidades e para que fim utilizam a informação. Pelo contrário, a abordagem normativa baseia-se na definição técnica, *à priori*, das hipotéticas necessidades de informação dos utilizadores. As estruturas conceptuais, atualmente, tendem a utilizar abordagens normativas baseando assim os argumentos relacionados com a necessidade de informação em asserções feitas

à *priori*, em vez de utilizar informação fornecida por estudos empíricos rigorosos (Rutherford, 1992; Jones e Pendlebury, 2000).

Para Kober *et al.* (2010), apesar de anos de discussão, a utilização da contabilidade em base de acréscimo no setor público ainda é um tema controverso. É nesse sentido que fazem um estudo sobre a utilidade da informação contabilística nos serviços públicos australianos do ponto de vista dos utilizadores internos e externos. As conclusões a que chegam foram 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 inquiridos 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 realizaram um estudo empírico sobre a utilidade do relato financeiro nas autarquias locais em Portugal e concluíram 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.

Neste sentido Groot e Budding (2008), ao estudarem uma plateia de gestores públicos holandeses, concluem que a opinião dos utilizadores é de que a informação preparada à em base de acréscimo não é o futuro da contabilidade pública e que em certas áreas a sua implementação não vai alterar a tomada de decisão. Este último estudo conclui também que os utilizadores que já têm experiência com a informação preparada em base

de acréscimo são mais adeptos da mesma, opinião consistente com Andriani *et al.* (2010) que concluem que, em algumas situações, os utilizadores com maior conhecimento sobre este tipo de informação dão-lhe mais utilidade. Esta opinião é partilhada também por Jorge *et al.* (2007) e Likierman (2000) que dizem ser preciso tempo para os utilizadores aprenderem a utilizar um novo tipo de informação financeira.

No que concerne aos utilizadores da informação financeira, concretamente nas instituições de ensino superior, Dixon e Coy (2007), ao realizar um estudo empírico sobre o processo de relato financeiro das oito maiores universidades da Nova Zelândia, concluíram que os membros do conselho de gestão das próprias instituições constituem uma grande percentagem dos utilizadores das demonstrações financeiras que estas produzem. O estudo explica também que são os membros do conselho de gestão que partilham a gestão das instituições de ensino e tomam as decisões de topo. Dixon e Coy (2007) concluem também que 65% dos membros dos conselhos de gestão leem e analisam de forma integral as demonstrações financeiras e 52% consideram que são úteis e informativas.

Para Jorge *et al.* (2007), em relação aos sistemas de contabilidade pública em Portugal, ainda prevalece a ideia de que o relato financeiro nas instituições existe apenas para ser submetido ao Tribunal de Contas e para controlar as fraudes, negligenciando assim o facto dos utilizadores internos reconhecerem a utilidade do sistema contabilístico no apoio à tomada de decisão.

Deste modo, pode dizer-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 serie 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 mesmo 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 da informação, não é possível apresentar um nível de utilidade necessária para uma tomada de decisão fundamentada.

Conclui-se, assim, que são necessários mais estudos empíricos que avaliem as verdadeiras necessidades de informação dos utilizadores da informação financeira, trocando a abordagem normativa atualmente utilizada no processo de identificação dos utilizadores por uma abordagem positiva. Da mesma forma que devem ser realizados estudos sobre o grau de utilidade que os utilizadores da informação atribuem aos novos sistemas contabilísticos pois, segundo Groot e Budding (2008) este continua por apurar.

2 O ensino superior público em Portugal e o POC-Educação

Uma vez que este estudo tem como foco o relato financeiro das instituições de ensino superior público o presente capítulo tem como objetivo, numa primeira parte, descrever de forma detalhada a caracterização do sistema público de ensino superior e numa segunda parte abordar o POC-Educação, de aplicação obrigatória a todas as instituições públicas de ensino sob a tutela do Ministério da Educação.

2.1 O ensino superior público em Portugal

O setor público português divide-se, de forma muito resumida, em dois grandes subsectores (Franco, 2004):

- **Setor Público Administrativo:** Onde se enquadram os organismos sem fins lucrativos;
- **Setor Empresarial do Estado:** Onde se enquadram as instituições que seguem critérios económicos e de mercado.

O sistema de ensino superior, uma vez que não tem como objetivo o lucro (como estabelecido no art.º 74.º da Constituição da Republica Portuguesa), faz parte do setor público administrativo com autonomia administrativa e financeira, o que significa que se enquadra no regime excecional da RAFE.

A Lei 62/2007, de 10 de setembro, é o documento que estabelece o regime jurídico das instituições públicas de ensino superior em Portugal, de acordo com o art.º 3.º da mesma Lei o sistema público de ensino superior é organizado num sistema binário caracterizado pelos subsistemas universitário e politécnico. Sendo o dever de cada um dos subsistemas, segundo o mesmo diploma, o seguinte:

- **Ensino Universitário:** Orientar-se para a oferta de soluções científicas sólidas, juntando esforços e competências de unidades de ensino e investigação;
- **Ensino Politécnico:** Centrar-se especialmente em formações vocacionais e em formações técnicas avançadas, orientadas profissionalmente.

Nos que diz respeito à dispersão geográfica das instituições públicas de ensino superior estas estão dispersas por todo o território nacional, incluindo regiões autónomas, sendo

que as universidades concentram-se principalmente em zonas do litoral e de grande densidade populacional, enquanto os institutos politécnicos se concentram mais em zonas do interior. Neste momento existem em Portugal 15 instituições de ensino universitário e 20 instituições de ensino politécnico. No Quadro 2 é apresentada uma lista de todas essas instituições de ensino superior públicas.

Quadro 2 – Instituições públicas de ensino Politécnico e Universitário em Portugal

Instituições de Ensino Politécnico	Instituições de Ensino Universitário
Instituto Politécnico de Beja	Universidade Aberta
Instituto Politécnico de Bragança	Universidade dos Açores
Instituto Politécnico de Castelo Branco	Universidade do Algarve
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	Universidade de Aveiro
Instituto Politécnico de Coimbra	Universidade da Beira Interior
Instituto Politécnico da Guarda	Universidade de Coimbra
Instituto Politécnico de Leiria	Universidade de Évora
Instituto Politécnico de Lisboa	Universidade de Lisboa
Instituto Politécnico de Portalegre	Universidade Técnica de Lisboa
Instituto Politécnico do Porto	Universidade Nova de Lisboa
Instituto Politécnico de Santarém	Universidade do Minho
Instituto Politécnico de Setúbal	Universidade do Porto
Instituto Politécnico de Tomar	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro
Instituto Politécnico de Viana do Castelo	Universidade da Madeira
Instituto Politécnico de Viseu	ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa
Escola Superior de Enfermagem de Coimbra	
Escola Superior de Enfermagem de Lisboa	
Escola Superior de Enfermagem do Porto	
Escola Náutica Infante D. Henrique	
Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril	

Fonte: Direção-Geral do Ensino Superior.

No que diz respeito aos órgãos de decisão das instituições públicas de ensino superior, a Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, estabelece os órgãos de governo que todos os institutos universitários e politécnicos devem ter. O Quadro 3 mostra quais os órgãos de

governos e as respetivas funções. A mesma lei define também que no caso de unidades orgânicas, como é o caso das Faculdades e dos Institutos integrados em grupos públicos⁷, que detenham, segundo os estatutos da instituição de ensino, órgãos próprios e autonomia de gestão devem ser regidas por estatutos próprios, sendo os órgãos de gestão definidos nesses mesmos estatutos.

Quadro 3 - Órgãos de governos das instituições de ensino superior e respetivas competências

Órgão	Competências
Conselho Geral	<ul style="list-style-type: none"> – Eleger o reitor ou presidente; – Apreciar os atos do reitor e conselho de gestão; – Propor iniciativas que considere indicadas ao bom funcionamento da instituição; – Apreciar e aprovar, nos termos da Lei, as propostas do reitor; – Etc.
Reitor	<ul style="list-style-type: none"> – Apresentar ao Conselho Geral as propostas estratégicas da instituição; – Aprovar a criação e extinção de cursos; – Orientar e superintender a gestão financeira da instituição; – Homologar as eleições e designações dos membros dos órgãos de gestão das unidades orgânicas e governo próprio; – Etc.
Conselho de Gestão	<ul style="list-style-type: none"> – Conduzir a gestão administrativa, financeira e patrimonial da instituição, bem como os recursos humanos; – Fixar taxas e emolumentos;

Fonte: Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro.

A Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, também permite, de acordo com o art.º 9º n.º 1, que as instituições públicas de ensino superior possam revestir a forma de fundações públicas de direito privado. Nesse sentido três instituições públicas de ensino superior, a Universidade de Aveiro, Universidade do Porto e o ISCTE – IUL pediram esse estatuto e passaram a ser fundações públicas de direito privado. A nível de relato financeiro, as fundações públicas de direito privado do setor da educação, devem utilizar como sistema contabilístico o POC-Educação, tal como as restantes instituições.

⁷ O POC-Educação estabelece na Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, para efeitos da aplicação do mesmo, que se consideram grupos públicos as Universidades e os Institutos Politécnicos integrando, cada um deles, as suas faculdades, escolas, institutos ou unidades, serviços de ação social, fundações e as demais unidades das quais detenham controlo.

2.2 Caracterização do POC-Educação

2.2.1 Âmbito e aplicação

Como foi referido anteriormente o Decreto-Lei n.º 232/97, documento que aprovou o POCP, estabelecia que, em casos indispensáveis, seria possível a criação de planos contabilísticos setoriais para os diferentes setores de atividade do Estado. Assim, segundo previsto pelo documento em questão, foi desenvolvido um plano contabilístico para o setor da educação aprovado pela Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro. Deste modo, de acordo com este último documento, a justificação para o desenvolvimento de um plano contabilístico específico para o setor da educação é o seguinte: “*A especificidade, a dimensão e a diversidade do universo de organismos e serviços da área educacional, em especial as escolas, os serviços de administração desconcentrada e as instituições de ensino superior, com os seus diferentes modelos organizacionais e estatutários, justificam, por seu lado, a existência de um plano sectorial para a educação.*” (Portaria 794/2000 de 20 de setembro.).

Tal como referido anteriormente, no Quadro 1, o POC-Educação é de aplicação obrigatória aos organismos sob tutela do ministério da educação 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 referidas anteriormente.

De acordo com Marques (2003), o POC-Educação agrega três subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica), sendo cada um deles descrito no ponto 2.2.2 desta dissertação, 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 às crescentes exigências da sociedade atual.

No Quadro 4 podem ser analisadas as finalidades globais do POC-Educação bem como os subsistemas contabilísticos, dos três agregados no mesmo plano, que fornecem a informação necessária para essas finalidades.

Quadro 4 - Finalidades do POC-Educação

Fins	Conteúdo	Subsistemas
Fins de Gestão	Proporcionar informação adequada aos órgãos de gestão para as suas tomadas de decisão, tanto a nível interno como externo.	CO/CP/CA
	Acompanhar a execução do orçamento, tanto a nível da despesa como da receita, e verificar os resultados orçamentais.	CO
	Fornecer dados relativos à atividade económica e financeira.	CP/CA
	Fornecer dados relativos à situação e evolução patrimonial da instituição.	CP
	Proporcionar informação sobre informação relevante para a gestão como (1) custos, proveitos e resultados das diferentes atividades e serviços; (2) investimento realizado; (3) capacidade de endividamento da autarquia.	CP/CA
Fins de Controlo	Possibilitar o exercício de controlo financeiro e da legalidade e regularidade das operações.	CO/CP
	Possibilitar o controlo da economia, eficiência e eficácia.	CO/CP/CA
Fins de análise e divulgação	Fornecer a informação necessária para a elaboração das contas finais do exercício e dos documentos que devem ser remetidos ao Tribunal de Contas e outros órgãos competentes.	CO/CP
	Possibilitar o controlo do inventário e do imobilizado corpóreo, incorpóreo e financeiro bem como o controlo do endividamento.	CP

Legenda: CO – Contabilidade Orçamental; CP – Contabilidade Patrimonial; CA – Contabilidade Analítica.

Fonte: Adaptado do Relatório do Tribunal de Contas n.º 17/2005

Este novo sistema de contabilidade pretendia então 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 segundo as regras do POC-Educação uma ferramenta no apoio à tomada de decisão. A utilização dos três subsistemas de contabilidade é realizada através da utilização de um código de contas, idêntico ao que já era utilizado pelo POCP, no qual existem nove classes de contas que serão descritas de forma sintética nos pontos relativos a cada um dos subsistemas que as utilizam.

O POC-Educação, de acordo com a Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro, prevê dois regimes de aplicação, ambos descritos de forma sucinta no Quadro 5.

Quadro 5 - Regimes de aplicação do POC-Educação

Regime	Âmbito de Aplicação	Prestação de Contas
Normal	Aplica-se a instituições com autonomia administrativa e financeira como são o caso das Universidades e Institutos Politécnicos.	Utiliza os três subsistemas de contabilidade previstos. Pressupõe a utilização de todas as demonstrações financeiras preparadas através dos três subsistemas previstos segundo o POC-Educação, que são: <ul style="list-style-type: none"> – Balanço; – Demonstração de Resultados; – Mapas de execução orçamental por parte da receita e da despesa; – Mapa da situação financeira; – Anexos às demonstrações financeiras; – Relatório de gestão; – Parecer do órgão de fiscalização.
Simplificado	Aplica-se aos organismos que possuam, cumulativamente, as seguintes quatro características: <ul style="list-style-type: none"> – Estejam dispensados do envio de contas ao Tribunal de Contas; – Não sejam dotadas de autonomia administrativa e financeira; – Estejam integradas em grupos públicos; – A entidade-mãe ou outra intermediária do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo. 	Utiliza apenas o subsistema de contabilidade orçamental. Pressupõem apenas a utilização das seguintes demonstrações: <ul style="list-style-type: none"> – Mapas de execução orçamental por parte da receita e da despesa; – Relatório de gestão.

Legenda: CO – Contabilidade Orçamental; CP – Contabilidade Patrimonial; CA – Contabilidade Analítica.

2.2.2 Prestação de contas através do POC-Educação

Neste ponto serão descritas as especificidades práticas do POC-Educação. Em primeiro lugar será descrito cada um dos subsistemas contabilísticos, os objetivos, a forma como

deve ser utilizado e as demonstrações financeiros que compreendem. Em segundo lugar será apresentado um quadro global como todas as demonstrações preparadas sob o POC-Educação de mesma forma que serão descritos os destinatários da informação financeira, tanto a nível interno como externo.

São assim descritas as principais características e os documentos de prestação de contas previstos para os vários subsistemas: contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

No que diz respeito à contabilidade orçamental, o objetivo fundamental é o acompanhamento do orçamento no sentido de verificar a aprovação e execução do mesmo assim como, em caso necessário, as suas respetivas modificações. O POC-Educação, para este subsistema específico, estabelece que os registos devem ser efetuados segundo uma base de caixa ou base de caixa modificada, o que significa que são reconhecidos os compromissos assumidos.

Para o acompanhamento da execução do orçamento este sistema prevê a elaboração dos seguintes mapas:

- Controlo Orçamental da Receita;
- Controlo Orçamental da Despesa;
- Mapa dos Fluxos de Caixa.

Estes mapas, tal como estabelecido no ponto 2.3.2 do POC-Educação, articulam-se entre si permitindo acompanhar de forma sintética o desenvolvimento das principais fases da realização de despesa e cobrança de receitas. Estão previstos ainda, no ponto 2.3.1 do POC-Educação, os documentos previsionais que devem ser elaborados, sendo os seguintes:

- **Plano de Atividades** – Organizado por objetivos e programas dos objetivos a realizar;
- **Plano plurianual de investimentos e mapa de execução orçamental** – Devendo conter os programas projetos e ações, de um horizonte móvel de quatro anos, bem como as previsões de financiamento e despesas. O mapa de execução orçamental deve conter o nível de execução financeira do documento previsual desse ano, assim como a execução anual e global;

- **Orçamento** – Deve ser elaborado mediante as instruções anuais da DGO.

O POC-Educação prevê ainda, para o subsistema da contabilidade orçamental, vários mapas adicionais relativos às alterações do orçamento inicial durante o exercício (ponto 8.3.1), execução de programas de investimento (ponto 8.3.3), transferências de subsídios (ponto 8.3.4), entre outros.

A utilização e preenchimento dos mapas relativos à contabilidade orçamental, tal como foi referido anteriormente, é efetuada com recurso a um código de contas específico para o setor da educação sendo a classe 0 desse código (*Contas do controlo orçamental e de ordem*) destinada às operações do subsistema em questão. Segundo o ponto 2.6 do POCP a contas da classe 0 destinam-se unicamente à contabilidade orçamental a fim de manter uma distinção clara entre os subsistemas orçamental e patrimonial. Existe ainda uma conta (*Conta 25 – Devedores e credores pela execução orçamental*) destinada ao registo dos movimentos referentes à liquidação da receita e da despesa tal como outros recebimentos e pagamentos. Esta conta faz assim a única ligação entre a contabilidade orçamental e patrimonial (Marques, 2003). A exceção à utilização da conta 25 são os organismos enquadrados no regime simplificado pois, uma vez que apenas utilizam a contabilidade orçamental, não necessitam de fazer uma ligação entre esta e a contabilidade patrimonial utilizando assim apenas as contas da classe 0.

O subsistema da contabilidade patrimonial é uma das inovações do POCP e consequentemente do POC-Educação. É este subsistema, preparado em base de acréscimo, que faz a aproximação entre a contabilidade pública tradicional, que anteriormente compreendia apenas a contabilidade orçamental, e a contabilidade utilizada pelo setor privado. Este subsistema de contabilidade implica o registo de todas as operações que de alguma forma alteram, de forma quantitativa ou qualitativa, a situação patrimonial da entidade (Nogueira *et al.*, 2012) permitindo assim uma visão clara da situação patrimonial da organização.

No que diz respeito à prestação de contas o POC-Educação prevê, para o subsistema em questão, as seguintes demonstrações financeiras:

- **Balanco** - Com uma estrutura semelhante ao do setor privado, indicando-se a correspondência com as respectivas contas do código de contas bem como a indicação dos valores reportados nos exercícios anteriores, tem como objetivo a melhoria da informação divulgada (ponto 2.1);
- **Demonstração dos resultados por natureza** – Seguindo também o modelo do POCP apresenta os custos e os proveitos classificados por natureza (ponto 2.2.1);
- **Demonstração dos resultados por funções** – Esta demonstração também é de caráter obrigatório e tem como fim permitir a análise dos custos por funções, serviços ou atividades, sendo classificada pelo ponto 2.2.2 do POC-Educação como um instrumento fundamental para a gestão das entidades;
- **Notas ao balanço e às demonstrações dos resultados** – Aqui devem ser relatadas as informações que, mesmo não causando alterações à mesma, são importantes na compreensão de alguma informação expressa numa demonstração financeira (ponto 2.4).

Tal como no caso da contabilidade orçamental também as demonstrações da contabilidade patrimonial são preenchidas com o auxílio do código de contas. Para este subsistema estão reservadas as contas das classes 1 até à 8. Sendo que, seguindo a ordem numérica das classes, cada uma delas está reservada aos seguintes tipos de informação: (1) Disponibilidades; (2) Terceiros; (3) Existências; (4) Imobilizado; (5) Capital Próprio; (6) Custos e perdas; (7) Proveitos e ganhos; (8) Resultados.

O POC-Educação, no seu capítulo 8, prevê ainda inúmeros mapas de auxílio ao preenchimento das demonstrações financeiras como por exemplo o mapa das amortizações e provisões (ponto 8.2.7), demonstração dos custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas (ponto 8.2.33), demonstração dos resultados financeiros (ponto 8.2.37), entre outros mapas.

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). O POC-Educação, no seu ponto 2.8.1, estabelece vários objetivos a alcançar com a introdução da contabilidade analítica entre os quais se destacam os seguintes:

- Obtenção de custos por atividade, intermédios (centros auxiliares, serviços administrativos, órgãos de gestão, etc.) e finais (curso, disciplina, refeição ou outros bens e serviços);
- Apurar um custo para os serviços públicos que têm como contrapartida o pagamento de uma taxa ou propina de modo a fundamentar o valor exigido ao utilizador. Da mesma forma que se pretendem apurar os custos com serviços integralmente pagos pelo utilizador;
- Valorizar ativos, circulantes ou fixos, produzidos pela entidade;
- Apoiar na decisão de entrega a unidades externas da produção de bens ou serviços (exemplo de bares, serviços de limpeza ou outros);
- Proporcionar aos gestores informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência e eficácia a incluir no relatório de gestão.

A informação produzida no âmbito deste subsistema de contabilidade (preparada em base de acréscimo) deve ser apoiada, como é aconselhado no ponto 2.8.2 do POC-Educação, por um plano de contas da classe 9 (*Contabilidade Analítica*) na qual devem ser criadas contas e subcontas para o registo da informação. O ponto 8.4 do POC-Educação prevê ainda oito modelos diferentes de mapas produzindo a seguinte informação: (1) custos de atividade ou serviços de apoio; (2) custos da atividade de ensino; (3) custos das atividades de investigação; (4) custos da atividade de apoio aos utentes; (5) custos ad atividade de prestação de serviços; (6) custos de outras atividades; (7) custos de produção para a própria entidade e (8) mapa de demonstrações de custos por funções.

Para Silva e Costa (2008) esta informação, produzida no âmbito da contabilidade analítica, irá fornecer aos gestores das instituições ligadas à educação informação relevante e útil que permite tomar decisões mais bem fundamentadas.

2.2.3 Prestação de contas global e seus utilizadores

Neste ponto serão sintetizadas de forma global a totalidade das demonstrações que as instituições abrangidas pelo POC-Educação estão obrigadas apresentar.

Existe um outro documento que segundo o POC-Educação é de aplicação obrigatória e que não foi falado nos pontos anteriores desta secção por não conter informação unicamente de um dos três subsistemas mas sim informação dos três, sendo esse documento o relatório de gestão. Este documento deve ser apresentado pelos órgãos de gestão competentes e deve contemplar os seguintes aspetos (ponto 13 do POC-Educação):

- Justificação das atividades não realizadas e previstas no plano de atividades;
- Situação económica do exercício bem como a evolução da gestão de investimentos, custos, proveitos, entre outros;
- Síntese da situação financeira considerando alguns indicadores de gestão, orçamentais e económicos apropriados à análise do balanço, demonstrações de resultados e demais demonstrações contabilísticas;
- Outros factos relevantes ocorridos no exercício.

Em síntese, ao passo que em tempos passados a informação contabilística no setor público apenas se baseava em informação orçamental prepara em base de caixa, hoje baseia-se num leque bastante mais desenvolvido de relatórios e demonstrações financeiras que conjugam entre si informação preparada em base de caixa e em base de acréscimo.

No que diz respeito à consolidação de contas o POC-Educação, no ponto 12.1, estabelece o seguinte “... *torna-se necessário consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e pelos responsáveis políticos e que leve à criação de um cultura de apresentação de contas interentidades pertencentes a um mesmo grupo (por ex. (...) Universidade, Instituto Politécnico, (...) etc.)*”.

O ponto 12.1 do POC-Educação estabelece ainda que apenas a informação de carácter patrimonial deve ser consolidada deixando a contabilidade orçamental isenta do

processo de consolidação. Assim as demonstrações que devem ser consolidadas no âmbito dos grupos públicos são as seguintes: (1) Balanço; (2) Demonstração de resultados e (3) Anexo ao Balanço e demonstração de resultados. O ponto 12.4.2 do POC-Educação estabelece que todas as “entidades-mãe” de um grupo público dependente do Ministério da Educação devem apresentar contas consolidadas⁸.

O documento que implementa o POC-Educação como sistema de contabilidade do setor da educação não estabelece quais os utilizadores internos ou externos da informação elaborada através deste sistema de contabilidade. Porém é possível identificar alguns utilizadores da informação das instituições do setor da educação, estes podem ser vistos no Quadro 6.

Quadro 6 - Utilizadores da informação financeira no setor da educação

Utilizadores	Especialistas	Não Especialistas
Internos	– Departamento de contabilidade e finanças	– Órgãos de gestão
Externos	– Tribunal de Contas – DGO – INE	– Investidores – Credores – Cidadãos em geral

No Quadro 7 é apresentada uma síntese de todos os documentos de informação económica e financeira, previstos segundo as normas do sistema contabilístico do setor da educação, assim como o número do POC-Educação onde são descritas.

Em todos os organismos públicos, não sendo o setor da educação uma exceção, existem sempre utilizadores internos e externos às organizações.

⁸ A exceção a esta regra é estabelecida no ponto 12.4.3 do POC Educação que estabelece que a entidade fica dispensada de consolidação de contas se não ultrapassar dois dos três limites seguintes: (1) Total do Balanço - 5 milhões; (2) Total dos proveitos – 10 milhões; (3) Número de trabalhadores – 250.

Quadro 7 - Relato financeiro no setor da educação

	Pontos do POC-Educação	Documento
Mapas de informação orçamental e sua execução	7.7	Orçamento anual
	7.1	Mapa de controlo orçamental da despesa
	7.2	Mapa de controlo orçamental da receita
	7.3	Mapa dos fluxos de caixa
	7.4	Situação financeira
	7.5	Descontos e retenções
	7.6	Desenvolvimentos das despesas com pessoal
	8.3.1	Alterações orçamentais da despesa
	8.3.1	Alterações orçamentais da receita
	8.3.2	Contratação Administrativa
	8.3.3	Execução do programa de investimentos
	8.3.4	Transferências e subsídios
	8.3.5	Aplicação de ativos de rendimento fixo e variável
	8.3.6	Endividamento
Mapas de informação patrimonial, financeira e económica	5	Balanço
	6	Demonstração de resultados por natureza
	8.2.7	Amortizações e provisões
	8.2.11	Reavaliações
	8.2.29	Avales e garantias
	8.2.31	Provisões acumuladas
	8.2.33	Demonstração do custo das MVMC
	8.2.34	Demonstração da variação de produção
	8.2.37	Demonstração dos resultados financeiros
	8.2.38	Demonstração dos resultados extraordinários
Relatório	13	Relatório de Gestão

Fonte: Adaptado de Nogueira *et al.* (2012)

2.2.4 Nota final

A reforma da contabilidade pública em Portugal, desde os primeiros documentos publicados pelos organismos competentes, define como um dos objetivos das novas regras contabilísticas o melhoramento do nível de utilidade que a informação deveria prestar no apoio às decisões dos seus utilizadores.

Embora, especificamente no caso do setor da educação, não exista nenhum documento que defina de forma concreta quais os utilizadores da informação divulgada podem sempre ser distinguidos dois grupos, os utilizadores internos e externos às organizações, sendo que cada um destes grupos tem necessidades e usos específicos da informação. Porém existe uma premissa que não varia com o grupo de utilizadores, todos eles necessitam de informação útil que preencha as suas necessidades e que descreva de forma exata e em tempo útil a situação das instituições. Neste sentido a informação

divulgada pelos organismos públicos deve adaptar-se às necessidades de todos os seus utilizadores e não apenas de um grupo específico. Assim a informação financeira apenas assume um papel de utilidade quando satisfaz as necessidades de todos aqueles que a utilizam. Foi no sentido de aproximar a informação às necessidades dos utilizadores que nasceu a NPFM no final dos anos setenta do século passado e conseqüentemente a reforma da contabilidade pública em Portugal no início da década de noventa.

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. Da mesma forma que se pretende divulgar informação elucidativa da realidade das instituições públicas a entidades exteriores como comunicação social e público em geral.

Em síntese, pode dizer-se que no final do século passado uma serie de “*estímulos*” a nível mundial, fazendo uma analogia à teoria da contingência de Lüder (ver ponto 1.2.1 desta dissertação), causaram uma alteração nas necessidades de informação dos utilizadores de informação das instituições públicas, que passaram a ter necessidades de informação mais abrangentes, informação que expressasse de forma clara a situação financeira e patrimonial das instituições do setor público.

Apesar de todas as alterações introduzidas pela NPFM a nível contabilístico, tal como outras mudanças a nível estrutural do setor público que foram introduzidas por outras fases da NPM, terem como objetivo permitir uma melhor gestão do setor público e das instituições que este compreende, em momento algum das reformas implementadas foram consultados aqueles que de facto utilizam a informação financeira e fazem uso dela na gestão dos recursos públicos. Assim as “*intensões teóricas*” (Nogueira *et al.*, 2012) das reformas contabilísticas continuaram sempre 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 decisões internas. É então nesse sentido que se pretende com esta dissertação 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.

3 Metodologia e paradigma de investigação

O paradigma de investigação utilizado nesta investigação, bem como a metodologia utilizada no cumprimento dos objetivos estabelecidos, tem como base a revisão de literatura sobre estudos relacionados com a mesma temática que se pretende estudar, a utilidade do relato financeiro.

Como foi visto no ponto 1.2.2 não existem abordagens certas ou erradas no que diz respeito a uma determinada investigação; a questão é saber qual a abordagem que se adequa mais à posição epistemológica assumida pelos autores. A investigação na área da contabilidade pública, mais especificamente relacionada com a utilidade do relato financeiro, tem-se baseado nos últimos anos em, tanto abordagens quantitativas (Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010; Nogueira *et al.*, 2013), como abordagens qualitativas (Hay e António, 1990). A primeira abordagem, através da utilização de modelos matemáticos e análises estatísticas, tem como finalidade a generalização dos resultados obtidos para uma determinada população. Já a segunda tem como fim compreender e interpretar as práticas de contabilidade, num contexto organizacional, sem se efetuarem generalizações. A abordagem qualitativa também pode recorrer à utilização de modelos estatísticos, porém esta utilização é mais usual em abordagens quantitativas.

Qualquer uma destas abordagens referidas no parágrafo anterior 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 uma imagem objetiva da realidade, vista como independente das opiniões do autor, a opção de investigação mais adequada a este estudo é a adoção de uma abordagem quantitativa, pois segundo Ferreira e Sarmiento (2009) a investigação quantitativa pode ser utilizada com o objetivo de descrever a realidade. Quanto ao paradigma de investigação, ontologicamente o paradigma de investigação positivista tem uma visão objetiva da realidade sendo que o investigador é apenas um observador passivo que pretende compreender e explicar um determinado fenómeno. Assim, a metodologia indicada para o estudo que se propõe passa por uma abordagem quantitativa através da utilização de uma investigação positivista (Vieira,

2009). Essa metodologia encontra-se em linha com a metodologia desenvolvida por Nogueira *et al.* (2012, 2013).

Segundo Ferreira e Sarmiento (2009) a investigação por questionário considera a opinião dos atores reais a os dados fatuais do objeto a investigar. Deste modo, será 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 mesmo método de recolha de dados 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 *et al.*, 2012, 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. Nesta perspetiva, pode afirmar-se que a presente investigação, pelos objetivos estabelecidos e metodologia adotada, é essencialmente uma réplica às investigações de Nogueira *et al.* (2012, 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 nas instituições públicas de ensino superior.

3.1 Objetivos da investigação

Nesta secção são descritos os objetivos específicos a atingir com este estudo, em concordância com o objetivo geral. Esta investigação tem como objetivo geral contribuir para o estudo do relato financeiro no ensino superior em Portugal, mais especificamente a nível da utilidade que os órgãos de gestão das Universidades e Institutos Politécnicos públicos dão à informação financeira produzida segundo as normas do POC-Educação.

Em concordância com o objetivo geral, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

1. Identificar as necessidades de informação dos utilizadores.

A revisão de literatura (ver ponto 1.2.2 desta dissertação) revela que vários autores consideram que a informação contabilística apenas é útil para as tomadas de decisão se preencher as necessidades dos utilizadores. Deste modo, segundo Jones e Pendlebury (2000), devem ser estudadas as necessidades de informação dos utilizadores. Assim é formulado o objetivo específico acima enunciado com o qual se pretende averiguar quais as verdadeiras necessidades de informação dos utilizadores internos da informação financeira no ensino superior público.

2. Conhecer o grau de utilidade dos documentos de prestação de contas do POC-Educação para o apoio da tomada de decisão interna.

Tal como foi referido no ponto 2.2.1 desta dissertação, um dos principais objetivos com a introdução do POC-Educação era a elaboração de informação adequada ao apoio dos órgãos de gestão. Porém os resultados práticos das reformas ao sistema de contabilidade do setor da educação nunca foram estudados. Aliás, como é opinião de vários autores, dos quais se destacam Harding e McKinnon (1997) e Hookana (2008) (conforme o ponto 1.2.2 desta dissertação), várias reformas foram introduzidas com o intuito de melhorar a utilidade do relato financeiro sem que os reais utilizadores da informação fossem consultados. Deste modo, justifica-se a formulação do segundo objetivo específico enunciado, com o qual se pretende colmatar essa lacuna e averiguar se realmente as demonstrações financeiras e outras informações contabilísticas introduzidas pelo POC-Educação são de facto úteis aos utilizadores.

3. Avaliar se a introdução do regime de contabilidade de acréscimo permitiu melhorar a utilidade do relato financeiro no setor da educação.

É argumentado por vários autores, entre os quais Caperchione (2006), Nogueira *et al.* (2013) e Brorström (1998), conforme o ponto 1.1.1 desta dissertação, que a contabilidade preparada em regime de acréscimo é de maior utilidade no apoio à tomada de decisão do que a informação preparada em base de caixa, embora outros autores

considerem que a contabilidade de acréscimo não é adequada para o setor público. Assim o terceiro objetivo específico desta investigação é estudar, do ponto de vista dos utilizadores, se a contabilidade de acréscimo introduziu de facto uma melhoria na utilidade da informação para o apoio da tomada de decisão.

4. Identificar outro tipo de informação considerada útil pelos utilizadores internos.

O POC-Educação permite às organizações, que se enquadram no seu âmbito de aplicação, a divulgação de uma serie de documentos e informação de carácter não obrigatório. Deste modo, o quarto objetivo específico pretende aferir, do ponto de vista dos utilizadores internos, qual a utilidade que a informação de divulgação voluntária tem no apoio à tomada de decisão.

5. 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.

O desenvolvimento de um plano setorial de contabilidade para o setor da educação tinha como objetivo, entre outros, dotar os decisores internos de mecanismos de apoio à boa gestão dos recursos públicos que cada organismo possui. Consequentemente, o último objetivo específico desta investigação é verificar a opinião dos utilizadores internos da informação elaborada segundo o POC-Educação sobre a adequação da mesma no eu diz respeito à utilidade no apoio às decisões.

3.2 Hipóteses de estudo

Com base nos objetivos específicos acima enunciados foram formuladas uma série de hipóteses de estudo que podem ser agrupadas em três grandes grupos. Um primeiro grupo é formado com as hipóteses relacionadas com os objetivos específicos sobre as necessidades de informação; um segundo grupo contém as hipóteses relacionadas com os objetivos específicos sobre a utilidade da informação; e o terceiro grupo, com apenas uma hipótese de estudo, está relacionado com a adequação global do POC-Educação no apoio à tomada de decisão. Nesta secção são descritos esses grupos de hipóteses de estudo, justificando a sua formulação com base na revisão de literatura.

Tal como foi mencionado em capítulos anteriores, vários investigadores 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 positivas (Rutherford, 1992; Jones e Pendlebury, 2000).

Outros estudos afirmam que a experiência e os conhecimentos profissionais dos utilizadores da informação têm influência sobre as suas necessidades. Em particular sobre este assunto Andriani *et al.* (2010) concluíram que a experiência e conhecimentos profissionais dos gestores públicos australianos influencia a utilidade que estes dão a diferentes tipos de informação, como a contabilidade em base de caixa e em base de acréscimo.

No caso de Portugal foram apenas utilizadas abordagens normativas na definição das necessidades dos utilizadores e é nesse sentido que é formulado, com base na literatura sobre a teoria do utilizador e suas necessidades (ponto 1.2.2 desta dissertação), o grupo das duas hipóteses de investigação apresentadas de seguida. Estas têm como finalidade investigar quais as influências das necessidades de informação na utilidade atribuída ao relato financeiro bem como a relação entre a formação dos utilizadores e as suas necessidades de informação.

H₁: A utilidade atribuída, pelos tomadores de decisão interna, às demonstrações financeiras e orçamentais é influenciada pelas suas necessidades de informação.

H₂: A área de formação académica dos utilizadores está relacionada com as suas necessidades de informação financeira e orçamental.

Como é mencionado na secção anterior, o segundo objetivo específico desta investigação é averiguar qual a utilidade dada aos documentos obrigatórios da prestação de contas. No âmbito da teoria do utilizador é argumentado por vários autores 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 (Decreto-Lei n.º232/97), o qual estabelece como um dos

principais objetivos do plano, a criação de condições para uma contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio à gestão das entidades públicas.

Existem outros estudos abrangendo várias 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. Ao estudar as autarquias portuguesas Nogueira *et al.* (2013) concluem que, no geral, a informação divulgada nos documentos de prestação de contas é bastante útil para os utilizadores. Nesta linha, é elaborado o segundo grupo de hipóteses, as três hipóteses seguintes, que estão respetivamente interligadas aos objetivos específicos 2, 3 e 4 do presente estudo.

H₃: A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas útil para as tomadas de decisão internas.

H₄: A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é útil para as tomadas de decisão internas.

H₅: A informação complementar incluída na prestação de contas é útil no momento da tomada de decisão.

Como referido na revisão de literatura do ponto 1.1.1 alguns autores, dos quais se podem destacar 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 à estrutura concetual do setor privado. No caso português, Nogueira *et al.* (2012, 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 sexta e última hipótese de estudo desta investigação, com a qual se pretende verificar se também o modelo de relato financeiro no setor da educação é adequado às necessidades dos utilizadores.

H₆: O modelo de relato financeiro de um modo geral é adequado para divulgar informação útil para as tomadas de decisão internas.

3.3 População inquirida

Atendendo ao objetivo da investigação da utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões internas no ensino superior público, a população alvo deste estudo abrange os órgãos que internamente tomam decisões nessas mesmas instituições. Conforme verificado na revisão de literatura da secção 2.1, mais especificamente no Quadro 3, 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 o conselho de gestão. Deste modo, pode dizer-se que a população da investigação são todos os membros dos conselhos de gestão, ou órgãos equivalentes⁹, das instituições de ensino superior público.

Como foi visto na secção 2.1 existem em Portugal 35 instituições de ensino superior porém, algumas dessas instituições 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 por esta investigação, conselho de gestão ou equivalente. Deste modo, o número de instituições a estudar aumenta de forma significativa uma vez que existem grupos públicos que possuem um grande número de unidades agregadas.

A fim de se poder definir uma lista concreta com todas as instituições a estudar por esta investigação foi pedida uma lista à Direção Geral do Orçamento onde figurassem todas as instituições públicas de ensino superior em Portugal que se enquadrassem dentro do Orçamento de Estado. Essa lista pode ser consultada no Quadro 8 onde é apresentado o conjunto das instituições a estudar, incluindo as entidades integradas em grupos públicos. Assim, como se pode observar naquele quadro, entre as instituições individuais e os grupos públicos, dos quais são estudadas não só as entidades agregadas

⁹ De facto a Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, estabelece que as Universidade 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 do leitor, de agora em diante, o órgão de gestão patrimonial e financeira será designado de conselho de gestão ou equivalente.

mas também as entidades-mãe, a população contempla 63 instituições de ensino superior.

Quadro 8 - Instituições de ensino superior inquiridas

Grupos Públicos

Entidade Mãe	Faculdades e Institutos agregados
Universidade de Lisboa	UL - Faculdade de Belas-Artes
	UL - Faculdade de Ciências
	UL - Faculdade de Direito
	UL - Faculdade de Farmácia
	UL - Faculdade de Letras
	UL - Faculdade de Medicina
	UL - Faculdade de Medicina Dentária
	UL - Faculdade de Psicologia
	UL - Instituto de Ciências Sociais
	UL - Instituto de Educação
Universidade Nova de Lisboa	UNL - Escola Nacional de Saúde Pública
	UNL - Faculdade de Ciências e Tecnologia
	UNL - Faculdade de Ciências Médicas
	UNL - Faculdade de Ciências Sociais E Humanas
	UNL - Faculdade de Direito
	UNL - Faculdade de Economia
	UNL - Instituto de Tecnologia Química e Biológica
	UNL - Instituto Higiene e Medicina Tropical
UNL - Instituto Superior de Estatística e Gestão da Informação	
Universidade Técnica de Lisboa	UTL - Faculdade de Arquitetura
	UTL - Faculdade de Medicina Veterinária
	UTL - Faculdade de Motricidade Humana
	UTL - Instituto Superior Ciências Sociais e Políticas
	UTL - Instituto Superior de Agronomia
	UTL - Instituto Superior de Economia e Gestão
Universidade Técnica de Lisboa	UTL - Instituto Superior Técnico
Instituto Politécnico de Lisboa	Instituto Superior de Engenharia de Lisboa
Instituto Politécnico do Porto	Instituto Superior de Engenharia do Porto

Entidades Individuais

Universidade Aberta	Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril
Universidade da Beira Interior	Escola Superior Náutica Infante D. Henrique
Universidade de Coimbra	Instituto Politécnico de Bragança
Universidade de Évora	Instituto Politécnico da Guarda
Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	Instituto Politécnico de Beja
Universidade do Algarve	Instituto Politécnico de Castelo Branco

Entidades Individuais	
Universidade do Minho	Instituto Politécnico de Coimbra
Universidade da Madeira	Instituto Politécnico de Leiria
Universidade dos Açores	Instituto Politécnico de Portalegre
ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa	Instituto Politécnico de Santarém
Universidade do Porto	Instituto Politécnico de Setúbal
Universidade de Aveiro	Instituto Politécnico de Tomar
Escola Superior de Enfermagem de Coimbra	Instituto Politécnico de Viana do Castelo
Escola Superior de Enfermagem de Lisboa	Instituto Politécnico de Viseu
Escola Superior de Enfermagem do Porto	Instituto Politécnico do Cavado e do Ave

Fonte: Direção Geral do Orçamento¹⁰

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 total das instituições estudadas, existem instituições cujo conselho de gestão ou equivalente possui cinco membros, enquanto algumas unidades orgânicas 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 estudadas, apurou-se que o número total de inquiridos, ou seja a dimensão da população, pertencentes a conselhos de gestão ou equivalente, é de 250 elementos.

Neste ponto é importante referir que existe uma distinção entre a população alvo e a população inquirida. A distinção entre os dois, segundo Hill e Hill (2012), é que a primeira representa o conjunto total de casos que se pretende estudar, enquanto a segunda é o conjunto total de casos que na prática se consegue estudar, sendo que os métodos formais de amostragem apenas podem ser aplicados ao segundo grupo. Os mesmos autores consideram que é possível, em alguns casos, que as duas populações sejam iguais. Esse é o caso desta investigação, dada a pequena dimensão da população assim, tanto a população alvo como a população inquirida possuem 250 elementos.

¹⁰ A presente lista de instituições de ensino superior foi gentilmente disponibilizada pelo Dr.º António Costa e Silva, responsável do Tribunal de Contas, pelo que, não tendo uma base científica de referência, a sua fonte não será exposta na Bibliografia.

3.4 Desenvolvimento do questionário e recolha de informação

Esta investigação pretende investigar a perceção dos utilizadores no que diz respeito à utilidade da informação financeira no ensino superior. Portanto, a melhor forma de recolha de informação é a utilização de inquérito pois, segundo Ferreira e Sarmento (2009), a investigação por inquérito considera a opinião dos agentes e atores bem como os dados fatuais do objeto a investigar. Este método de investigação é bastante usado em investigações académicas, através da utilização de questionários, incluindo em investigações sobre a problemática da utilidade de informação (Venieris e Cohen, 2004; Kober *et al.*, 2010; Andriani *et al.*, 2010; Nogueira *et al.*, 2012, 2013). A opção por esta forma de recolha de dados passa pelo facto de esta permitir a recolha de informação de uma grande parte de uma dada população, com um custo financeiro relativamente reduzido.

Uma vez que, como já foi referido anteriormente, esta investigação tem como suporte essencial os estudos de Nogueira *et al.* (2012, 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. Logo, o inquérito elaborado no âmbito desta investigação divide-se em três blocos de questões que se relacionam com cada um dos objetivos específicos e, mais especificamente, com os três grupos de hipóteses de estudo. O inquérito utilizado por esta investigação, e que será descrito de seguida, pode ser consultado no Anexo 1.

O primeiro bloco de questões está relacionado com as duas primeiras hipóteses de estudo, as quais pretendem estudar as necessidades de informação dos utilizadores. Este grupo contém 16 questões de resposta fechada, medidas numa escala ordinal, e uma questão mista. Nesta última é dada ao inquirido a liberdade de adicionar um determinado tipo de informação, que considera útil no apoio à tomada de decisão e que não é contemplada pelas questões fechadas, sendo que posteriormente deve classificar a sua utilidade com a mesma escala utilizada pelas questões fechadas. O inquirido neste grupo classifica o grau de necessidade que certos tipos de informação de relato financeiro têm para si no apoio à tomada de decisão. O nível de necessidade da informação, nas questões de resposta fechada como na questão mista, é medido numa

escala ordinal que varia entre 1 e 5, sendo que 1 é *Nada Necessário* e 5 é *Muito Necessário*.

O segundo bloco de questões subdivide-se em cinco grupos diferentes relacionados com as hipóteses de estudo H₃, H₄, H₅, e H₆.

O primeiro grupo, constituído por 10 questões de resposta fechada, tem como única finalidade a recolha de informação para a verificação da H₃. Este grupo inquiri assim o ponto de vista dos utilizadores sobre a utilidade das demonstrações de carácter obrigatório estipuladas pelo POC-Educação. As respostas são medidas numa escala ordinal que varia entre 1 e 5, sendo que 1 é *Nada Útil* e 5 é *Muito Útil*.

O segundo e terceiro grupos do segundo bloco de respostas têm como finalidade a recolha de informação para a verificação da hipótese H₄. Este questiona os utilizadores sobre a utilidade da informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço (Grupo 3, que possui 20 questões) e da informação económica divulgada na Demonstração de Resultados por Natureza (Grupo 4, que possui 19 questões). Ambos os grupos possuem unicamente questões de resposta fechada que utilizam uma escala ordinal idêntica à dos grupos anteriores. A escala nominal varia entre 1 e 5, sendo que 1 é *Nada Útil* e 5 é *Muito Útil*.

O quarto grupo do segundo bloco de questões dedica-se à verificação da hipótese H₅. Este grupo pretende questionar o ponto de vista do utilizador sobre outras informações, previstas pelo POC-Educação, que têm um carácter não obrigatório. O grupo é constituído por 14 questões de resposta fechada, medidas numa escala ordinal que varia entre 1 (*Nada Útil*) e 5 (*Muito Útil*). Dentro deste grupo existem ainda quatro questões de resposta mista em que é dada ao inquirido a possibilidade de indicar um outro indicador ou demonstração financeira que considere útil sendo que posteriormente deve classificar a utilidade dada a essa informação através de uma escala ordinal que varia entre 1 (*Nada Útil*) e 5 (*Muito Útil*).

Ainda dentro do segundo bloco de questões existe um quinto grupo constituído por uma única questão de resposta fechada que pretende verificar a hipótese de estudo H₆. Esta questiona o inquirido sobre em que grau classifica a adequação do POC-Educação como

sistema de reporte financeiro utilizado no ensino superior. Esta questão é medida numa escala ordinal que varia entre 1 (*Nada Adequado*) e 5 (*Muito Adequado*).

Finalmente, o questionário contém um terceiro bloco de questões no qual se pretende recolher informação sobre determinados dados pessoais dos inquiridos, tais como formação. Este grupo tem como finalidade, através de uma correlação com a informação recolhida pelo bloco 1, a verificação da hipótese de estudo H₂ cujo fim é averiguar se, de facto, a formação académica está relacionada com as necessidades de informação sentidas pelos utilizadores. Este grupo é constituído por três questões de resposta fechada e duas questões de resposta mista, na medida em que na questão 8 (*Habilitações Académicas*) é dada liberdade ao inquirido para escrever quais as suas habilitações académicas e formação profissional caso estas não sejam contempladas pelas várias opções de resposta.

Segundo 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, que se realizou no dia 25 de outubro de 2012, 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, a senhora administradora do ISCTE-IUL considerou que o questionário estava adequado aos objetivos pretendidos, fazendo apenas algumas recomendações de sintaxe que visavam a melhoria da compreensão por parte do inquirido.

Após as alterações sugeridas, 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 de fácil resposta, minimizando-se o custo tanto por parte dos investigadores como por parte dos inquiridos. De entre as várias plataformas *online* que existem para a elaboração de questionários a plataforma escolhida foi o *Google Docs* pois, além de ser de uso gratuito, apresenta automaticamente os resultado

num formato de fácil utilização no momento da análise estatística. O questionário foi disponibilizado *online* no dia 31 de outubro de 2012 e foi enviado para a população de inquiridos entre os dias 13 e 23 de novembro.

De modo a obter o maior número de respostas possível, estabeleceu-se um período de resposta de aproximadamente dois meses e meio. Após a conclusão deste período, foi efetuado um novo contacto com os inquiridos, através de e-mail, com o objetivo de confirmar que os mesmos haviam recebido o questionário e persuadir os membros dos conselhos 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, a fim de mais uma vez tentar perceber qual a razão para a ausência de respostas por parte dos membros do conselho de gestão, ou equivalente, ao questionário.

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 membro do conselho de gestão ou equivalente, em geral o administrador, respondeu ao questionário como representante do mesmo órgão de gestão. Esse facto reduziu bastante o número de respostas obtidas por esta investigação.

3.5 Amostra

Dos 250 membros de conselhos de gestão ou equivalente das 63 instituições públicas de ensino superior público 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 semelhantes¹¹. Deste modo, dada a reduzida taxa de resposta ao questionário, não se pode concluir que a amostra seja representativa da População inquirida, pelo que todas as conclusões serão apenas válidas para os respondentes deste estudo.

¹¹ 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.

Ao todo as 34 respostas obtidas são representantes de 18 instituições identificadas¹², o que representa um total de 28,57% de todas as instituições de ensino superior públicas em Portugal. Pode ainda identificar-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. A lista do número de membros do conselho de gestão ou equivalente que responderam em cada instituição de ensino superior pode ser observada no Quadro 9.

Quadro 9 – Número de respostas em cada instituição

Instituição de Ensino	Número de Respostas
Instituto Politécnico de Bragança	1
Instituto Politécnico de Lisboa	1
Instituto Politécnico de Castelo Branco	1
Instituto Politécnico da Guarda	1
Instituto Politécnico de Leiria	2
Instituto Politécnico de Portalegre	1
Instituto Politécnico de Santarém	2
Instituto Superior de Engenharia de Lisboa	1
Escola Superior de Enfermagem de Lisboa	1
Universidade da Beira Interior	5
Universidade de Évora	2
Universidade da Madeira	1
Universidade do Minho	1
Universidade Nova de Lisboa	2
Universidade do Porto	1
Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	1
Universidade Aberta	1
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa	2
Não Identificada	7
Total	34

3.6 Técnicas de análise de dados

Uma vez terminado o prazo de resposta aos inquiridos e consequente processo de recolha de informação deu-se então início à criação da base de dados e respetiva análise

¹² 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 no questionário, por não ter sido considerada relevante para o estudo, era opcional.

da informação. 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 multivariadas. 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 assim o agrupamento das variáveis teve como fundamento o enquadramento teórico das mesmas. No Quadro 10 são descritas as hipóteses de estudo bem como as técnicas estatísticas que serão utilizadas na sua verificação.

Quadro 10 - Técnicas estatísticas utilizadas nos testes de hipóteses

Hipóteses de Estudo	Técnicas Estatísticas Utilizadas
<i>H₁ – A utilidade atribuída, pelos tomadores de decisão interna, às demonstrações financeiras e orçamentais é influenciada pelas suas necessidades de informação.</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Agrupamento de Variáveis – Regressão linear múltipla
<i>H₂ – A área de formação académica dos utilizadores está relacionada com as suas necessidades de informação financeira e orçamental.</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Agrupamento de Variáveis – <i>One-way</i> ANOVA
<i>H₃ – A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é útil para as tomadas de decisão internas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Agrupamento de variáveis – Estatísticas descritivas
<i>H₄ – A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é útil para as tomadas de decisão internas.</i>	
<i>H₅ – A informação complementar incluída na prestação de contas é útil no momento da tomada de decisão.</i>	
<i>H₆ – O modelo de relato financeiro é adequado para divulgar informação útil para as tomadas de decisão internas.</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Estatísticas descritivas

4 Resultados

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos através da utilização das técnicas estatísticas descritas no Quadro 10. Em primeiro lugar são evidenciadas algumas estatísticas descritivas que permitam caracterizar de forma sintética os resultados obtidos e posteriormente serão verificadas as hipóteses de estudo estabelecidas na secção 3.2 da metodologia.

4.1 Estatísticas descritivas da amostra

Nesta secção serão apresentadas algumas estatísticas descritivas dos vários grupos de variáveis apresentadas de modo a caracterizar melhor as necessidades de informação dos elementos da amostra e também do grau de utilidade que essa informação tem no apoio à sua tomada de decisão. Esta secção será dividida em três pontos sendo um para cada uma dos três grandes blocos de questões *Necessidades de informação; Utilidade do relato financeiro e da informação complementar; Adequação do relato financeiro*.

4.1.1 Necessidades de informação

Um dos objetivos específicos deste estudo é identificar as necessidades de informação dos utilizadores internos no apoio à sua tomada de decisão. Nesse sentido, a fim de questionar os utilizadores sobre este tema, um dos blocos de questões do questionário continha vários tipos de informação financeira que os inquiridos teriam que classificar conforme o grau de necessidade que sentiam em relação a esses tipos de informação. Uma vez que as variáveis deste ponto são medidas numa escala ordinal de cinco níveis ([1] *Nada necessário* e [5] *Muito Necessário*), considera-se que um determinado tipo de informação é necessário quando o seu grau médio de necessidade atinge, pelo menos, o nível 3.

No Quadro 11 é possível observar que, de um modo geral, os elementos da amostra mostram uma necessidade relativamente elevada em relação à informação de relato financeiro e de gestão tanto de carácter obrigatório, como de carácter não obrigatório. Para se apurar o grau médio de necessidade da informação apresentada, calculou-se a média do grau médio de necessidade de cada um dos vários tipos de informação apresentados e obteve-se o grau de necessidade global de 4,19 e desvio padrão igual a 0,574. Este

resultado representa um nível de necessidade elevado e a fim de calcular a sua consistência foi utilizado o coeficiente *alpha* de Cronbach. 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. Deste modo, como se pode observar no Quadro 11, o coeficiente *alpha* de Cronbach apurado foi de 0,941 o que significa que é consistente utilizar a média das variáveis como indicador do grau de necessidades global da informação.

Ainda através da análise do Quadro 11 pode-se observar que, do ponto de vista dos elementos da amostra, 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 e um desvio padrão igual a 0,606, o que não se afasta muito da mediana, que é igual a 5. É de salientar também que, no que diz respeito a este tipo de informação, todos os elementos a caracterizam como útil. Dentro da amostra 8,8% dos elementos classificam este tipo de informação como necessária, enquanto que 91,2% dos elementos a qualificam como muito necessária. Os dois tipos de informação que apresentam maior grau de necessidade após a anterior são os seguintes: *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 e desvios padrão iguais a 0,567 e 0,535, ambos com mediana igual a 5, o que não se afasta muito da média. Nestes últimos tipos de informação, tal como para o primeiro, todos os inquiridos consideram que se trata de informação necessária ou muito necessária.

Apesar de nenhum dos tipos de informação estudados ser considerado não necessário (nenhum tipo de informação obteve uma grau médio de necessidade inferior a 3), pode observar-se no Quadro 11 que a informação considerada menos necessária, do ponto de vista dos elementos da amostra, é a *Informação sobre a capacidade de endividamento*. Ainda assim, esta apresenta um grau médio de necessidade de 3,71 e desvio padrão igual a 1,360 com uma mediana igual a 4. Note-se que apenas 23,5% dos elementos da amostra 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 portuguesas¹³.

Quadro 11 - Estatísticas descritivas para as necessidades de informação

Tipos de Informação	Média ^a (n=34)	Desvio padrão	Mediana ^a	% de Respostas		
				[1]/[2] ^a	[3] ^a	[4]/[5] ^a
Informação sobre a situação patrimonial e financeira	4,76	0,606	5,00	0	8,8	91,2
Informação sobre receitas liquidadas e cobradas	4,74	0,567	5,00	0	5,9	94,1
Informação sobre despesa realizada	4,68	0,535	5,00	0	2,9	97,1
Informação provisional orçamental	4,35	0,917	5,00	2,9	11,8	85,3
Informação sobre resultados por atividades e funções	4,29	0,799	4,00	2,9	11,8	85,3
Informação de custos por atividades e funções	4,26	0,994	5,00	5,9	11,8	82,3
Informação sobre proveitos por atividades e funções	4,21	0,641	4,00	5,9	8,8	85,3
Informação de indicadores de gestão orçamental - eficácia	4,21	0,845	4,00	0	11,8	88,2
Informação financeira consolidada	4,15	0,925	4,50	11,8	11,8	76,4
Informação de indicadores de gestão orçamental - eficiência	4,15	1,048	4,00	5,9	8,8	85,3
Informação de apoio à decisão de <i>outsourcing</i>	4,00	1,044	4,00	11,8	8,8	79,4
Informação de indicadores orçamentais	4,00	1,044	4,00	11,8	8,8	79,4
Informação de custos para efeitos de <i>benchmarking</i>	3,94	0,983	4,00	8,8	14,7	76,5
Informação de indicadores económicos e financeiros	3,88	0,880	4,00	2,9	26,5	70,6
Informação prazo médio de pagamento	3,79	0,808	4,00	2,9	26,5	70,6
Informação sobre capacidade de endividamento	3,71	1,360	4,00	23,5	11,8	64,7

Necessidade Global	Desvio padrão	Alpha de Cronbach
4,19	0,574	0,941

^aEscala: [1] Nada Necessário – [5] Muito Necessário

¹³ No estudo de Nogueira *et al.* (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).

Uma vez que no grupo de perguntas do questionário relacionadas com as necessidades de informação era questionada a necessidade de vários tipos de informação, enquadrados nos três subsistemas do POC-Educação, procedeu-se ao agrupamento dos tipos de informação com base nos três subsistemas contabilísticos. A forma como esse agrupamento foi efetuado pode ser observada no Anexo 2. Os subsistemas contabilísticos, bem como os graus médios de necessidade das informações contidas em cada um deles, podem ser analisados no Quadro 12.

Observa-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 e para todos o coeficiente *alpha* de Cronbach apresenta um valor baixo, porém aceitável, o que significa que o grau médio de necessidade é consistente. 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 *et al.* (2012, 2013) no seu estudo nas autarquias locais portuguesas.

Quadro 12 – 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	0,540	0,608
Informação Analítica	5	4,15	0,596	0,877
Informação Patrimonial e Financeira	7	4,06	0,612	0,617

^aEscala: [1] Nada Necessário – [5] Muito Necessário

4.1.2 Utilidade da prestação de contas

No que diz respeito ao estudo da utilidade da informação financeira, como referido anteriormente, foi introduzido no inquérito um bloco de questões sobre este tema, bloco esse que se encontra dividido em três grupos. Esses três grupos abordam, respetivamente, a utilidade das demonstrações financeiras e patrimoniais previstas no POC-Educação, a utilidade da informação presente no balanço e, por último, a utilidade da informação presente na demonstração dos resultados. São agora apresentadas as estatísticas descritivas respeitantes à utilidade desses tipos de informação, considerando

os elementos da amostra. Uma vez que as variáveis desta análise são medidas numa escala ordinal de cinco níveis ([1] *Nada útil* e [5] *Muito útil*) considera-se que um determinado tipo de informação é útil quando o seu grau médio de utilidade atinge, pelo menos, o nível 3.

De um modo geral pode observar-se no Quadro 13 que os documentos de prestação de contas previstos pelo POC-Educação apresentam, do ponto de vista dos elementos da amostra, uma utilidade elevada (utilidade global de 4,06 e desvio padrão igual a 0,596). Através do cálculo do *alpha* de Cronbach obteve-se um valor de 0,857, o que demonstra que o valor da utilidade global é estatisticamente consistente.

Para além disto, verifica-se também que o documento que apresenta um grau de utilidade menor é o *Anexo – Caracterização da Instituição*; porém, mesmo este apresenta um grau de utilidade intermédio igual a 3,21 e desvio padrão igual a 0,880, com uma mediana igual a 3. Aproximadamente metade da amostra (47,1%) atribui a este documento um grau de utilidade 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 e desvio padrão 0,410, com uma mediana igual a 5. Ainda em relação aos mapas de controlo orçamental, salienta-se que a resposta mínima no total da amostra foi de 4 graus de utilidade na escala de cinco níveis.

Pode ainda concluir-se, analisado o Quadro 13, que os documentos de prestação de contas preparados em base de acréscimo apresentam um grande nível de utilidade no apoio à tomada de decisão, porém 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 elementos da amostra descrita anteriormente pois, como foi observado no Quadro 12, a informação que os utilizadores consideram ser mais necessária é a informação relacionada com a contabilidade orçamental.

Quadro 13 - Estatística descritiva da utilidade dos documentos de prestação de contas

Documentos de prestação de contas	Média ^a (n=34)	Desvio padrão	Mediana ^a	% de Respostas		
				[1]/[2] ^a	[3] ^a	[4]/[5] ^a
Mapas de controlo orçamental da receita e da despesa	4,79	0,410	5,00	0	0	100
Mapa da situação financeira	4,29	0,836	4,00	2,9	11,8	85,3
Parecer do órgão de fiscalização	4,29	0,799	4,50	2,9	14,7	82,4
Relatório de gestão	4,21	1,008	4,50	5,9	14,7	79,4
Demonstração de resultados	4,12	0,946	4,00	2,9	20,6	76,5
Mapa dos fluxos de caixa	4,00	1,015	4,00	5,9	32,4	61,7
Anexos - Notas à contabilidade analítica	3,97	1,058	4,00	8,8	20,6	70,6
Anexos - Notas ao processo orçamental	3,94	1,071	4,00	11,8	14,7	73,5
Anexos - Notas ao Balanço e DR	3,91	0,965	4,00	5,9	23,5	70,6
Balanço	3,88	1,038	4,00	8,8	23,5	67,7
Anexos - Caracterização das entidades	3,21	0,880	3,00	17,6	47,1	35,3

Necessidade Global	Desvio padrão	Alpha de Cronbach
4,06	0,596	0,857

^aEscala: [1] Nada Necessário – [5] Muito Necessário

No que diz respeito à informação patrimonial e financeira contida no balanço, pode observar-se no Quadro 14 que esta, de um modo global, também é útil no apoio à tomada de decisão pois apresenta um grau médio de utilidade igual a 3,6 e desvio padrão 0,670. Constata-se também um coeficiente *alpha* de Cronbach igual a 0,941, o que demonstra que o grau médio de utilidade é consistente.

Destaca-se assim que 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 e desvio padrão 0,702, com mediana igual a 4. Verifica-se ainda que a grande maioria dos elementos da amostra (88,3%) atribui à rubrica anterior 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* com um grau médio de utilidade igual a 4,12 e desvio padrão 0,880 com uma mediana igual a 4. Observar-se ainda que, tal como para a informação anterior, grande maioria da amostra (85,3%) atribui a esta informação um grau de utilidade entre 4 e 5.

Pode, além disso, observar-se que existem duas rubricas no balanço que não são úteis à tomada de decisão, uma vez que não atingem o grau médio de utilidade igual a 3. Essas rubricas são *Títulos Negociáveis* com um grau médio de utilidade igual a 2,88, desvio padrão 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 3. Para os últimos dois tipos de informação destaca-se ainda, respetivamente, que 35,3% e 29,4% da amostra atribuem-lhes um grau de utilidade entre 1 e 2.

Quadro 14 - Estatísticas descritivas da utilidade da informação contida no Balanço

Informação contida no Balanço	Média ^a (n=34)	Desvio padrão	Mediana ^a	% de Respostas		
				[1]/[2] ^a	[3] ^a	[4]/[5] ^a
Dividas de Terceiros curto prazo	4,15	0,702	4,00	2,9	8,8	88,3
Dividas de terceiros M/L Prazo	4,12	0,880	4,00	0	14,7	85,3
Resultado liquido	4,12	1,008	4,00	5,9	17,6	76,5
Dívidas a terceiros curto prazo	4,12	0,640	4,00	2,9	14,7	82,4
Dívidas a terceiros M/L prazo	4,09	0,933	4,00	2,9	20,6	76,5
Depósitos e caixa	4,06	0,983	4,00	8,8	8,8	82,4
Provisões para riscos e encargos	3,79	0,978	4,00	5,9	23,5	70,6
Acréscimos e diferimentos (Passivo)	3,68	0,976	4,00	5,9	32,4	61,7
Resultados transitados	3,62	1,280	4,00	17,6	26,5	55,9
Património	3,59	0,988	3,50	8,8	41,2	50
Acréscimos e diferimentos (Ativo)	3,53	1,022	4,00	11,8	32,4	55,8
Imobilizações corpóreas	3,50	0,826	3,00	8,8	44,1	47,1
Investimentos financeiros	3,50	0,896	3,50	8,8	41,2	50
Imobilizações incorpóreas	3,44	0,894	3,50	11,8	38,2	50
Existências	3,38	0,922	3,00	14,7	38,2	47,1
Ajustamento em partes de capital	3,26	1,136	3,00	23,5	29,4	47,1
Bens de domínio público	3,09	0,866	3,00	17,6	52,9	29,5
Outras Reservas	3,09	1,055	3,00	23,5	35,3	41,2
Reservas de reavaliação	2,94	1,099	3,00	29,4	35,3	35,3
Títulos negociáveis	2,88	1,225	3,00	35,3	32,4	32,3

Necessidade Global	Desvio padrão	Alpha de Cronbach
3,6	0,670	0,941

^aEscala: [1] Nada Necessário – [5] Muito Necessário

Um outro grupo de questões era referente à utilidade da informação económica e financeira incluída na Demonstração dos Resultados (DR). Após a observação do Quadro 15 constata-se que, de um modo geral, tal como a informação contida no balanço, também a informação divulgada na DR é útil no ponto de vista dos elementos da amostra, obtendo um grau de utilidade médio de 3,8, desvio padrão igual a 0,710 e com um coeficiente *alpha* de Cronbach igual a 0,954, o que demonstra que o grau médio de utilidade é consistente.

Observa-se também 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 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 0,898 e mediana igual a 4,5. Para estes dois últimos tipos de informação verifica-se também que 97,1% e 82,3% da amostra, 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 percentagem das despesas totais. Observa-se também através do Quadro 15 que a informação divulgada na DR com menor grau de utilidade é a *Variação de Produção*, apresentando um grau médio de utilidade igual a 3,12, desvio padrão igual a 1,175 e mediana igual a 3, sendo que 55,9% da amostra 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.

Quadro 15 - Estatísticas descritivas da utilidade da informação contida na DR

Informação contida na DR	Média ^a (n=34)	Desvio padrão	Mediana ^a	% de Respostas		
				[1]/[2] ^a	[3] ^a	[4]/[5] ^a
Custos com o pessoal	4,79	0,479	5,00	0	2,9	97,1
Fornecimentos e serviços externos	4,26	0,898	4,50	5,9	11,8	82,3
Transferências correntes e prestações sociais	4,24	0,819	4,50	5,9	11,8	82,3
Vendas e prestações sociais	4,24	0,987	4,00	5,9	5,9	88,2
Resultado líquido do exercício	4,18	0,999	4,00	5,9	14,7	79,4
Transferências e subsídios obtidos	4,15	0,925	4,00	5,9	17,6	76,5
Impostos e taxas	4,06	0,886	4,00	5,9	17,6	76,5
Proveitos e ganhos financeiros	3,79	1,008	4,00	14,7	17,6	67,7
Custos e perdas financeiras	3,76	0,923	4,00	11,8	23,5	64,7
Outros proveitos e ganhos operacionais	3,76	0,955	4,00	11,8	20,6	67,6
Outros custos e perdas operacionais	3,65	0,917	4,00	11,8	29,4	58,8
Proveitos e ganhos extraordinários	3,62	1,015	4,00	11,8	23,5	64,7
Custos e perdas extraordinárias	3,56	0,960	4,00	11,8	32,4	55,8
Provisões do exercício	3,53	0,961	4,00	14,7	26,5	58,8
Proveitos suplementares	3,50	0,896	4,00	11,8	32,4	55,8
Amortizações do exercício	3,41	1,076	4,00	23,5	23,5	53
Custos das MVMC	3,38	1,129	3,00	20,6	32,4	47
Trabalhos para a própria entidade	3,24	1,017	3,00	17,6	38,2	44,2
Variação da produção	3,12	1,175	3,00	29,4	55,9	14,7

Necessidade Global	Desvio padrão	Alpha de Cronbach
3,8	0,710	0,954

^aEscala: [1] Nada Necessário – [5] Muito Necessário

Para além da informação de relato obrigatório, apresentada atrás, foi também estudada a utilidade de alguns tipos de informação de divulgação complementar. Com esta análise ficou claro que os elementos da amostra também dão bastante utilidade a outros tipos de informação para além dos obrigatoriamente divulgados segundo o POC-Educação. Foi questionada a utilidade não só de demonstrações complementares, como também de

determinados rácios e indicadores tanto financeiros como de gestão. No que diz respeito a este tipo de informação, mais uma vez, é dado destaque à informação relacionada com os custos com o pessoal. Como se pode observar no Quadro 16 a informação complementar com mais utilidade no momento da tomada de decisão é o indicador *Despesas com pessoal/Despesa corrente* com um grau médio de utilidade igual a 4,79, desvio padrão 0,410 e mediana igual a 5, sendo que 100% da amostra atribui a este indicador um grau de utilidade entre 4 e 5. Este resultado pode, também neste caso, indicar que os elementos da amostra, dado o peso das despesas com pessoal nas instituições de ensino superior, tomam bastantes decisões relacionadas com este tema. É importante salientar que, no que diz respeito à informação de carácter complementar abordada no âmbito do questionário, não foi identificado nenhum tipo de informação que não fosse considerado útil no apoio à tomada de decisão pelos elementos da amostra, sendo a informação menos útil o indicador *Passivo circulante/Ativo circulante* com um grau médio de utilidade igual a 3,76, desvio padrão 1,017 e mediana igual a 4, observando-se também que 61,8% da amostra atribui a esta informação um grau de utilidade entre 4 e 5.

Por último, é importante referir que a nível global também a informação de carácter complementar analisada é de utilidade razoável no apoio à tomada de decisão pelos utilizadores. As informações complementares, de forma global, apresentam um nível de utilidade de 4,03, desvio padrão 0,699 e *alpha* de Cronbach igual a 0,910, o que indica que é consistente utilizar a média da utilidade de todas as informações complementares como indicador global da sua utilidade.

Quadro 16 - Estatísticas descritivas da utilidade da informação complementar

Informação complementar	Média ^a (n=34)	Desvio padrão	Mediana ^a	% de Respostas		
				[1]/[2] ^a	[3] ^a	[4]/[5] ^a
Indicador - Despesa pessoal/despesa corrente	4,79	0,410	5,00	0	0	100
Indicador - Receita total/despesa total	4,68	0,684	5,00	2,9	2,9	94,2
Indicador - Encargos Financeiros/despesa corrente	4,21	0,914	4,00	5,9	14,7	79,4
Indicador - Custos totais/custos operacionais	4,09	1,026	4,00	5,9	20,6	73,5
Indicador - Proveitos correntes/custos correntes	4,03	1,029	4,00	5,9	23,5	70,6
Indicador - Proveitos totais/custos totais	3,97	1,087	4,00	8,8	23,5	67,7
Indicador - Fundos Próprios/Ativo Total	3,91	0,996	4,00	8,8	17,6	73,6
Balanco Consolidado	3,88	1,122	4,00	11,8	23,5	64,7
Relatório de gestão consolidado	3,88	1,066	4,00	11,8	17,6	70,6
Indicador - Endividamento Líquido	3,85	1,048	4,00	8,8	26,5	64,7
DR consolidado	3,82	1,141	4,00	14,7	20,6	64,7
Anexo às demonstrações consolidadas	3,76	1,130	4,00	14,7	23,5	61,8
Indicador - Passivo Circulante/Ativo Circulante	3,76	1,017	4,00	8,8	29,4	61,8

Necessidade Global	Desvio padrão	Alpha de Cronbach
4,03	0,699	0,910

^aEscala: [1] Nada Útil – [5] Muito Útil.

4.1.3 Adequação do relato financeiro do POC-Educação

No final do questionário apresentado à população inquirida foi colocada uma questão com qual se pretendia investigar 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. Essa questão foi medida numa escala ordinal de 5 níveis ([1] Nada adequado e [5] Totalmente adequado) e os seus resultados são apresentados no Quadro 17. Os resultados do Quadro 17 evidenciam que, na opinião dos elementos da amostra, 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 mediana igual a 4. Porém, para este indicador, pode dizer-se que existem uma acentuada

divergência de opiniões entre os elementos da amostra pois, apesar de o grau médio de adequação ser apenas 3,47, a grande maioria da amostra (61,7%) atribui um elevado grau de adequação, entre 4 e 5.

Quadro 17 - Estatística descritiva da adequação do modelo de relato financeiro

	Média ^a (n=34)	Desvio padrão	Mediana ^a	% de Respostas		
				[1]/[2] ^a	[3] ^a	[4]/[5] ^a
Adequação global do modelo de relato financeiro	3,47	0,896	4,00	11,8	26,5	61,7

^aEscala: [1] Nada Adequado – [5] Totalmente Adequado

4.2 Testes de hipóteses

Nesta secção são utilizados os métodos estatísticos descritos na secção 3.6 com o intuito de se testarem as hipóteses de estudo formuladas no âmbito desta investigação.

H1: *A utilidade atribuída, pelos tomadores de decisão interna, às demonstrações financeiras e orçamentais é influenciada pelas suas necessidades de informação.*

Tal como referido na secção 3.2, com a formulação da primeira hipótese de estudo pretende-se verificar quais as influências das necessidades de informação contabilísticas na utilidade das demonstrações orçamentais, financeiras e económicas, no apoio à tomada de decisão dos utilizadores internos das instituições de ensino superior.

Para a verificação desta hipótese de estudo é necessário estabelecer as variáveis que serão utilizadas na formulação do modelo de regressão, tanto do lado das necessidades de informação (variáveis independentes) como do lado da utilidade da informação (variável dependente). No que diz respeito às variáveis independentes, são utilizadas as variáveis da necessidade de informação de cada um dos três subsistemas utilizados no POC-Educação, necessidades de Informação Orçamental (Nec_InfOrç), Informação Patrimonial (Nec_InfPatr) e Informação Analítica (Nec_InfAna).

No que diz respeito à variável dependente será utilizada uma variável de Utilidade Global (Utl_Global), definida agregando a média de utilidade de todos os documentos de prestação de contas e outros tipos de informação abordados no âmbito do questionário. De modo a verificar a consistência da utilização da média da utilidade dos

vários tipos de informação, calculou-se o *alpha* de Cronbach obtendo-se um valor de 0,941, o que significa que a variável Utilidade Global é consistente.

Para verificar se de facto as necessidades de informação influenciam a utilidade da informação e, em caso afirmativo, qual o grau dessa influência, é estimado um modelo de regressão linear múltipla. A estimação do modelo é efetuada através da utilização do método dos *Ordinary Least Squares* com seleção de variáveis pelo método *Enter*, metodologia utilizada por Nogueira *et al.* (2012). Mais uma vez é importante referir que, devido à reduzida dimensão da amostra, os resultados desta investigação são representativos apenas para esta amostra. Deste modo, o modelo que vai ser estimado de seguida não representa a População inquirida, mas apenas o conjunto de elementos da amostra.

Dado que as variáveis utilizadas no modelo de regressão não seguem uma distribuição normal, conclusão obtida através da utilização do teste de *Kolmogorov-Smirnov*, o estudo da correlação entre as variáveis será efetuado com recurso a estatísticas não paramétricas, mais precisamente ao coeficiente de correlação ordinal de *Spearman*. Como se pode observar, através da matriz de correlações presente no Quadro 18, as três variáveis independentes possuem uma relação forte (entre 0,617 e 0,893) com a variável dependente. Isto significa que de facto existe uma correlação positiva entre as necessidades de informação sentidas pelos utilizadores de informação e a utilidade que estes atribuem à informação de relato financeiro presente no POC-Educação.

Quadro 18 - Correlações de Spearman entre as variáveis do modelo de regressão.

	Nec_InfOrç	Nec_InfPatr	Nec_InfAna	Utl_Global
Nec_InfOrç	1,000 -			
Nec_InfPatr	0,579 (0,000)	1,000 -		
Nec_InfAna	0,765 (0,000)	0,554 (0,001)	1,000 -	
Utl_Global	0,703 (0,000)	0,617 (0,000)	0,893 (0,000)	1,000 -

Legenda: Necessidades de informação orçamental (Nec_InfOrç); Necessidades de informação patrimonial (Nec_InfPatr); Necessidades de informação analítica (Nec_InfAna); Utilidade global do relato financeiro (Utl_Global).

Com o intuito de verificar de que forma a utilidade do relato financeiro é influenciado pelas necessidades de informação estimou-se o seguinte modelo de regressão linear:

$$Utl_Global = \beta_0 + \beta_1Nec_InfOrç + \beta_2Nec_InfPatr + \beta_3Nec_InfAna + \varepsilon_i$$

Tal como referido anteriormente, a variável dependente deste modelo de regressão é a utilidade do relato financeiro e as variáveis independentes são as necessidades de informação presentes em cada um dos três subsistemas de informação que compõem o POC-Educação. Os principais resultados obtidos através da estimação do modelo de regressão podem ser observados no Quadro 19. Assim, das três variáveis independentes, apenas duas delas são estatisticamente significativas na explicação da utilidade do relato financeiro. A variável independente que mais contribui para a explicação da variável dependente é a variável *Nec_InfAna* ($\beta = 0,785$) seguida da variável *Nec_InfPatr* ($\beta = 0,212$).

Quadro 19 - Resultados do modelo de regressão múltipla

Variáveis Independentes	Coeficientes não estandardizados		Coeficientes estandardizados	t	p-value	VIF
	β	Desvio padrão	β			
(Constante)	-0,161	0,326		-0,495	0,624	
<i>Nec_InfOrç</i>	0,002	0,122	0,002	0,014	0,989	2,936
<i>Nec_InfPatr</i>	0,216	0,087	0,212	2,490	0,019	1,905
<i>Nec_InfAna</i>	0,819	0,115	0,785	7,126	0,000	3,186

A fim de se estimar a capacidade explicativa do modelo estimado, calculou-se o R^2 ajustado do qual se obteve um valor de 0,874, o que significa que as variáveis independentes presentes no modelo de regressão têm o poder de explicar 87,4% da variância da utilidade do relato financeiro. O facto de o modelo de regressão estimado explicar 87,4% da variância da utilidade torna-o bastante robusto uma vez que, segundo Marôco (2011), para investigações dentro das ciências sociais um R^2 superior a 0,5 já é um valor bastante aceitável e na investigação de Nogueira *et al.* (2012) o modelo de regressão linear múltipla estimado obteve um R^2 ajustado de 0,472. Através de uma análise ANOVA foi conseguido um valor para a estatística F de 77,605 e um p-value inferior a 0,001, pelo que se pode concluir que o modelo é estatisticamente significativo, o que significa que este é adequado na explicação das relações entre a utilidade da informação e as necessidades dos utilizadores.

Pode também ser observado no Quadro 19, através da análise dos p-value, que para $\alpha = 0,05$ os coeficientes das variáveis *Nec_InfAna* e *Nec_InfPatr* são significativos, sendo que para a variável *Nec_InfOrç* e para a constante os coeficientes não são significativos (p-value > 0,05). Deste modo o modelo de regressão linear múltipla que explica a utilidade do relato financeiro é o seguinte:

$$Utl_Global = 0,212Nec_InfPatr + 0,785Nec_InfAna$$

Para comprovar a robustez do modelo de regressão linear estimado foram verificados todos os pressupostos, entre eles o pressuposto da normalidade, homocedasticidade e independência dos resíduos e multicolinearidade, através dos procedimentos indicados por Laureano (2011) e Marôco (2011).

Consequentemente, existem evidências estatísticas para não rejeitar totalmente a H_1 , uma vez que esta hipótese de estudo apenas é parcialmente corroborada, na medida em que se conclui serem apenas as necessidades de informação Patrimonial e Analítica que definem a utilidade da informação financeira e económica.

H_2 : *A área de formação dos utilizadores está relacionada com as suas necessidades de informação financeira e orçamental.*

A segunda hipótese de estudo formulada por esta investigação tem como propósito aferir em que medida a área de formação académica dos utilizadores da informação financeira influencia a utilidade atribuída à mesma.

Uma vez que nas instituições de ensino superior os membros do conselho de gestão ou equivalente possuem áreas de formação bastante diversificadas, estas foram divididas em dois grandes grupos. O primeiro grupo designa-se *Ciências de Gestão*, em que se incluem todas as formações em áreas como Gestão, Economia, Contabilidade, entre outros. Já o segundo grupo é denominado *Outra Área*, uma vez que representa todas as áreas de formação diferentes das anteriores, tais como Engenharias, Direito, Ciências, etc. No que diz respeito às necessidades de informação, mais uma vez, foram utilizadas as três variáveis que representam as necessidades de informação de cada um dos três subsistemas de contabilidade presentes no POC-Educação.

Dado que a finalidade desta hipótese de estudo é verificar se existem diferenças significativas entre as médias do grau de necessidade da informação presente nos três subsistemas contabilísticos (variáveis quantitativas), para cada um dos dois grupos de áreas de formação (variável qualitativa), segundo Laureano (2011), o melhor teste a utilizar é o teste de variância *One-way* ANOVA. Para o último autor, este teste aplica-se quando se tem uma variável quantitativa (necessidades de informação) e se pretende comparar a sua média entre dois ou mais grupos populacionais, definidos por uma variável qualitativa (área de formação). Os principais resultados obtidos pelo teste *One-way* ANOVA podem ser observados no Quadro 20.

Relativamente à informação de carácter orçamental, pode observar-se que não existe uma grande diferença entre a média de necessidade para os utilizadores formados na área das ciências de gestão e os utilizadores formados em outras áreas académicas. Estas observações também acontecem 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 utilizadores formados em *Outras áreas* que sentem maior necessidade destes tipos de informação. Já no que se reporta à informação patrimonial, verifica-se que os utilizadores formados na área *Ciências de Gestão*

apresentam uma média de necessidade ligeiramente superior por este tipo de informação, comparando com os outros utilizadores.

Apesar de se poderem observar as ligeiras diferenças entre as médias de necessidades de informação referidas no parágrafo anterior, estas são tão pequenas para os três tipos de informação que se considera apropriado rejeitar H_2 e concluir que a área de formação académica dos utilizadores de informação não influencia as suas necessidades de informação financeira e orçamental.

Quadro 20 - Teste One-way ANOVA para os três tipos de necessidades de informação

Tipos de Informação	Área de Formação	Média	Desvio padrão	Intervalo de confiança de 95% para média	
				Limite inferior	Limite superior
Informação Orçamental	Ciências de Gestão	4,41	0,603	4,16	4,66
	Outra área	4,53	0,317	4,28	4,77
Informação Patrimonial	Ciências de Gestão	4,14	0,647	3,88	4,41
	Outra área	3,82	0,452	3,47	4,17
Informação Analítica	Ciências de Gestão	4,00	0,668	3,73	4,28
	Outra área	4,20	0,308	3,97	4,44

H₃: *A informação dos documentos obrigatórios da prestação de contas é útil para as tomadas de decisão internas.*

Com a formulação desta hipótese pretendeu-se avaliar qual o grau de 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. Assim pretende-se estudar H_0 “A média da utilidade dos documentos obrigatórios de prestação de contas é igual ou superior a 3” e H_a “A média da utilidade dos documentos obrigatórios de prestação de contas é inferior a 3”.

De modo a verificar a hipóteses de estudo em causa, uma vez que os resultados desta investigação representam apenas a amostra estudada, recorreu-se apenas à análise da estatística descritiva para a média global de utilidade dos documentos obrigatórios da prestação de contas (ver Quadro 13). Deste modo, tendo em conta que o grau de utilidade global dos documentos obrigatórios de prestação de contas é igual a 4,06, não

se rejeita H_0 . O que significa que existem evidências estatísticas de que os documentos obrigatórios de prestação de contas previstos no POC-Educação são úteis no apoio às tomadas de decisão internas. Este resultado está de acordo aos resultados obtidos por Nogueira *et al.* (2012).

H4: *A informação de carácter patrimonial e económico, elaborada na base de acréscimo, é de útil para as tomadas de decisão internas.*

Através da presente hipótese de estudo pretende-se analisar qual o grau de utilidade da informação patrimonial e económica, preparada em base de acréscimo, prevista no POC-Educação. Para o efeito, é estudada a informação patrimonial e económica presente no Balanço e na DR, respetivamente. Tal como na hipótese anterior, uma vez que os resultados desta investigação são apenas representativos da sua amostra, na verificação desta hipótese de estudo apenas se recorre à análise da estatística descritiva. Estas estatísticas descritivas podem ser observadas nos Quadro 14 e Quadro 15, respetivamente.

Definiu-se então que a informação é útil quando atinge pelo menos um nível de utilidade igual a 3 na escala de 5 níveis utilizada. Assim pretende-se estudar H_0 “A média da utilidade da informação patrimonial e económica é igual ou superior a 3” e H_a “A média da utilidade da informação patrimonial e económica é inferior a 3”. Portanto, como se pode observar nos Quadro 14 e Quadro 15, ambos os tipos de informação, patrimonial e económica, apresentam um nível de utilidade superior a 3. No que diz respeito à informação patrimonial, presente no Balanço, o nível de utilidade é igual a 3,6 enquanto para a utilidade da informação económica, presente na DR, o nível de utilidade é igual a 3,8.

Assim existem evidências estatísticas para não rejeitar H_0 , o que significa que, para os elementos da amostra, a informação patrimonial e económica apresenta tanto no Balanço e na DR, respetivamente, é útil no apoio à tomada de decisão.

H5: *A informação complementar incluída na prestação de contas é útil no momento da tomada de decisão.*

A quinta hipótese de estudo desta investigação tem como finalidade averiguar se a informação de caráter complementar incluída na prestação de contas é útil no apoio à tomada de decisão dos utilizadores internos das instituições públicas de ensino superior. Para este fim recorreu-se à análise do nível de utilidade global da informação complementar, que pode ser observado no final do Quadro 16. Tal como na verificação das hipóteses anteriores, o nível 3 de utilidade representa o nível mínimo no qual as demonstrações ou outras informações são consideradas úteis no apoio às tomadas de decisão. Consequentemente, dentro da hipótese 5, podem ser formuladas as seguintes hipóteses a testar: H_0 : “A média da utilidade da informação complementar da prestação de contas é igual ou superior a 3” e H_a : “A média da utilidade da informação complementar da prestação de contas é inferior a 3”.

Assim, conforme Quadro 16, o grau médio global de utilidade atribuído à informação complementar da prestação de contas é de 4,03 o que significa que existem evidências estatísticas para não rejeitar H_0 e corroborar a afirmação de que a informação complementar incluída na prestação de contas é útil no apoio à tomada de decisão interna por parte dos utilizadores.

Estes resultados estão em linha com os resultados apurados por Nogueira *et al.* (2012), que concluíram que as informações complementares ao relato financeiro no âmbito do POCAL também são úteis no apoio à tomada de decisão.

H₆: *O modelo de relato financeiro de um modo geral é adequado para divulgar informação útil para as tomadas de decisão internas.*

De modo a verificar a sexta e última hipótese de estudo estabelecida por esta investigação, que pretende verificar o grau de adequação global do relato financeiro segundo o POC-Educação no apoio à tomada de decisão, tal como na verificação das hipóteses anteriores, são utilizadas estatísticas descritivas. Mais precisamente as estatísticas descritivas presentes no Quadro 17. Desta forma pretende-se testar as seguintes hipóteses: H_0 : *A média do grau de adequação do relato financeiro segundo o POC-Educação é igual ou inferior a 3* e H_a : *A média do grau de adequação do relato financeiro segundo o POC-Educação é inferior que 3.*

Como é analisado no Quadro 17, o grau de adequação do relato financeiro é moderado, com um nível moderado de adequação de 3,47 e desvio padrão 0,896. Deve ainda destacar-se que este valor não é consensual entre os elementos da amostra, pois a mediana do grau de adequação apresenta um valor de 4 e é possível observar que 61,7% dos elementos da amostra consideram que o relato financeiro é, de um modo geral, bastante adequado (atribuindo-lhe um nível de adequação entre 4 e 5 na escala de 5 níveis de adequação). Porém, apesar de grande parte dos utilizadores considerarem que o modelo de relato financeiro possui um nível de adequação elevado, os restantes 38,3% dos elementos da amostra consideram que é apenas adequado ou pouco adequado (nível de adequação igual ou inferior a 3).

Assim, pode concluir-se que o modelo relato financeiro estabelecido pelo POC-Educação, apesar da divergência de opiniões entre os utilizadores, apresenta apenas um nível moderado de adequação no apoio às tomadas de decisão dos utilizadores internos das instituições públicas de ensino superior em Portugal.

4.3 Nota final e discussão dos resultados

Nesta secção são apresentados os principais resultados do estudo de cada uma das hipóteses formuladas no âmbito desta investigação, tal como será efetuada uma comparação com os resultados obtidos por outras investigações, tanto a nível nacional como internacional.

No que diz respeito à primeira hipótese de investigação, conclui-se que existem evidências estatísticas para corroborar parcialmente a H_1 , uma vez que os resultados mostram que as necessidades de informação económica e financeira explicam 87,4% da variância da utilidade da informação económica e financeira. Estes resultados estão em linha com os resultados obtidos por Nogueira *et al.* (2012, 2013) que concluem que a utilidade da informação económica e financeira nas autarquias locais também é explicada apenas em parte pelas necessidades de informação dos utilizadores. Porém, no caso deste último estudo, a utilidade da informação económica e financeira era explicada apenas pelas necessidades de informação orçamental e patrimonial juntamente com as necessidades pela informação voluntária. Note-se que, enquanto no presente estudo as necessidades de informação da contabilidade analítica são as que

mais explicam a variância da utilidade da informação económica financeira, nas autarquias locais a informação da contabilidade de custos, segundo Nogueira *et al.* (2012, 2013) não contribui para a explicação da mesma.

Ainda relacionado com as necessidades de informação dos utilizadores, procedeu-se ao estudo da relação entre estas e a área de formação académica dos utilizadores. Os resultados mostram que apesar de existirem diferenças entre as necessidades médias de informação para cada um dos dois grupos de áreas de formação, estas diferenças são tão pequenas que levaram à rejeição de H_2 , concluindo-se que a área de formação dos utilizadores não influencia as necessidades de informação financeira e económica dos utilizadores. Tal como anteriormente, estes resultados também estão de acordo com as evidências encontradas por Nogueira *et al.* (2012, 2013), segundo as quais não existe relação entre as necessidades de informação económica e financeira sentida pelos utilizadores e a sua respetiva área de formação académica.

As hipóteses de estudo três e cinco procuram aferir qual o nível de utilidade sentido pelos utilizadores relativamente às demonstrações económicas e financeiras, tanto obrigatórias como complementares, e às informações nelas contidas. A este respeito, os resultados mostram que os utilizadores atribuem uma grande utilidade às demonstrações obrigatórias financeiras elaboradas segundo o POC-Educação e também aos documentos complementares. Também estes resultados estão de acordo com os resultados encontrados por Nogueira *et al.* (2012, 2013), que concluem que as demonstrações de carácter obrigatório segundo o POCAL são de bastante utilidade no apoio à tomada de decisão, tal como os documentos de carácter complementar, que também apresentam um nível de utilidade próximo do elevado (próximo do nível 4).

Já no que respeita à informação preparada em base de acréscimo, divulgada no Balaço e na DR e estudada pela quarta hipótese de estudo desta investigação, os resultados mostram que esta apresenta um nível de utilidade moderado no apoio à tomada de decisão, porém próximo do elevado. A utilidade da informação preparada em base de acréscimo já foi anteriormente estudada, não só em Portugal (Nogueira *et al.*, 2012, 2013) como também em outros países (Andriani *et al.*, 2010; Kober *et al.*, 2010; Venieris e Cohen, 2004) e todas estas investigações obtiveram resultados que permitiram concluir que as informações económicas e financeiras preparadas em base

de acréscimo apresentam um elevado nível de utilidade no apoio à tomada de decisão por parte dos utilizadores internos. Porém deve destacar-se que Nogueira *et al.* (2012, 2013) e Venieris e Cohen (2004) concluem que os utilizadores ainda atribuem mais utilidade à informação preparada em base de caixa.

Por último, procedeu-se ao estudo do grau de adequação global do relato financeiro estabelecido pelo POC-Educação no apoio à tomada de decisão interna. Os resultados demonstram que, de um modo geral, no ponto de vista dos utilizadores internos da informação, o modelo de relato financeiro apresenta um nível moderado de adequação no que se refere ao apoio às tomadas de decisão internas. Mais uma vez também estes resultados estão de acordo com os resultados obtidos por Nogueira *et al.* (2012, 2013), que evidenciam que o relato financeiro estabelecido pelo POCAL para as autarquias locais, no ponto de vista dos utilizadores internos, apresenta um nível moderado de adequação no apoio às respetivas tomadas de decisão.

Portanto, de um modo geral, pode concluir-se que os resultados suportam a afirmação de que o relato financeiro estabelecido pelo POC-Educação cumpre o seu objetivo de auxiliar os decisores internos nas suas tomadas de decisão, proporcionando informação útil e adequada.

Conclusões

Esta investigação tinha como objetivo principal estudar as necessidades e utilidade da informação de relato financeiro, do ponto de vista dos utilizadores internos, divulgada segundo os princípios do POC-Educação. Apresentam-se agora, de forma sintética, os objetivos específicos da investigação bem como as principais conclusões do seu estudo. No final serão descritas as principais limitações que de alguma forma afetam os resultados obtidos e serão apresentadas algumas sugestões para investigações futuras na área da contabilidade pública.

Síntese dos objetivos e principais conclusões

O primeiro objetivo específico estabelecido nesta investigação 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. Verifica-se também que as necessidades de informação financeiras sentidas pelos decisores estão relacionadas com a utilidade da informação de relato financeiro. 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 e encontraram-se evidências para concluir que estes são bastante úteis no apoio à tomada de decisão por parte dos utilizadores internos.

Com o terceiro objetivo específico pretendia-se investigar em que medida a utilidade do relato financeiro foi incrementada com a introdução de informações preparadas em base de acréscimo. Para a verificação deste objetivo estudou-se 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 utilizadores internos, apresentando um nível de utilidade moderado.

O quarto objetivo específico tinha como finalidade o estudo da utilidade de outras informações financeiras e económicas de carácter complementar, disponíveis segundo o disposto pelo POC-Educação. Com o estudo deste objetivo conclui-se que, de um modo geral, a informação de carácter complementar estabelecida pelo POC-Educação é útil no apoio à tomada de decisão por parte dos seus utilizadores internos.

Por último, com o quinto objetivo pretendia-se aferir, no ponto de vista dos utilizadores internos, qual o nível de adequação do POC-Educação no que diz respeito ao apoio às suas tomadas de decisão. A conclusão a que se chegou é de que o POC-Educação, no geral, é moderadamente adequado no apoio às tomadas de decisões internas. Apesar de se concluir que os documentos de prestação de contas de carácter obrigatório e complementar serem, no geral, de elevada utilidade no apoio às tomadas de decisão internas.

Contributos e limitações

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. As evidências encontradas através da recolha de dados e os resultados da sua análise empírica permitem contribuir para essa discussão munir de opiniões práticas fornecidas pelos utilizadores que na realidade a utilizam nas suas atividades diárias e nela baseiam as suas decisões. Tal como referido, 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). Foi neste sentido que se desenhou e desenvolveu a presente investigação.

Apesar de se pretender com esta investigação proporcionar uma abordagem empírica rigorosa do ponto de vista dos utilizadores internos da informação económica e financeira, divulgada segundo o POC-Educação, existem algumas limitações que podem comprometer de alguma forma esse rigor. Como principal limitação destaca-se a reduzida taxa de respostas ao inquérito. Este facto levou a que a amostra fosse demasiado pequena tendo em conta a dimensão da população inquirida, o que por sua

vez não permitiu a utilização de testes estatísticos mais robustos, 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 um pouco 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.

Sugestões para investigação futura

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 definir quais os utilizadores externos da informação divulgada pelas instituições de ensino superior públicas. Assim poder-se-ia investigar quais as suas necessidades de informação e a utilidade que 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 et al. (2012, 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).

No âmbito desta investigação também foi abordada a teoria da contingência segundo a qual existem estímulos no meio envolvente das instituições que vão afetar, não só as necessidades de informação dos seus utilizadores, como também a forma como esta é divulgada pelas entidades competentes. Neste momento toda a comunidade europeia está a atravessar uma crise sem precedentes, relacionada com a dívida soberana dos países e com os seus níveis de despesa pública, crise que está a afetar especialmente

Portugal. Deste modo sugere-se que seja estudado se a crise financeira internacional fez nascer novos estímulos que afetem os utilizadores internos das instituições públicas e de que forma esses estímulos influenciam as necessidades de informação dos utilizadores internos das instituições públicas.

Por fim sugere-se para futuras investigações que se estude qual o principal impacto de uma futura adoção das NICPS no setor público português, no que concerne às necessidades e à utilidade da informação, focando mais especificamente o setor da educação.

Referências bibliográficas

- Andriani, Y., Kober, R., Ng, J. 2010. Decision usefulness of cash and accrual information: Public sector managers' perceptions. *Australian Accounting Review*, 20(53): 144-153.
- Anessi-Pessina, E., Steccolini, I. 2007. Effects of the budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2): 113-131.
- Barton, A. 2007. Accrual accounting and budgeting systems issues in Australian governments. *Australian Accounting Review*, 17: 38-50.
- Bernardes, A. 2001. *Contabilidade pública e autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- Broadbent, J., Guthrie, J. 1992. Changes in the public sector: A review of the recent "alternative" accounting research. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 5(2): 3-31.
- Brorström, B. 1998. Accrual accounting, politics and politicians. *Financial Accounting & Management*, 14(4): 319-333.
- Caiado, A. C., Pinto, A. C. 2002. *Manual do plano oficial de contabilidade pública* (2º Ed). Lisboa : Áreas Editora
- 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*, 26(4): 211-216.
- Christiaens, J., Wielemaker, E. 2003. Financial accounting reform in Flemish universities: An empirical study of the implementation. *Financial Accounting & Management*, 19(2): 185-204.
- Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O., Silva, S. 2002. *POC Educação explicado*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Dixon, K., Coy, D. 2007. University governance: Governing bodies as providers and users of annual reports. *Higher Education*, 54: 267-291.
- Fernandes, M. J. 2007. Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: *Controlo do endividamento líquido*. *Revista de Estudos Politécnicos*, 5(8): 67-96.
- Ferreira, L., Sarmiento, M. 2009. Da Investigação Quantitativa em Contabilidade: Investigação por Inquérito. In: Major, M. e Vieira, R. (eds) **Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora.

- Franco, A. S. 2004. *Finanças públicas e direito financeiro* (4º Ed). Coimbra: Livraria Almedina
- Groot, T., Budding, T. 2008. New public management current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*, 24(1): 1-13.
- Guthrie, J. 1998. Application of accrual accounting in the Australian public sector – Rhetoric or reality?. *Financial Accountability & Management*, 14(1): 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*, 22(1): 55-67.
- Hay, L., Antonio, J. 1990. What users want in government financial reports. *Journal of Accountancy*, 180 (2): 91-98.
- Hill, M. M., Hill, A. 2012. *Investigação por questionário* (2º Ed). Lisboa: Edições Sílabo.
- Hood, C. 1991. A public management for all seasons?. *Public Administration*, 69: 3-19.
- Hood, C. 1995. The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3): 93-109.
- Hookana, H. (2008). Organizational culture and the adoption of new public management practices. *Management*, 3(4): 309–327.
- Hyndman, N., Connolly, C. 2010. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22: 36-45.
- Jesus, M. A. 2010. *A contabilidade pública e a contabilidade nacional: Principais divergências e implicações no défice público em Portugal*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Jones, R., Pendlebury, M. 2000. *Public sector accounting* (5º Ed). Londres: Pitman Publishing.
- 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*, 19(4): 411-446.
- Jorge, S. e Jesus, M. A. 2012, **Novas Tendências da Contabilidade Pública no contexto da União Europeia**. *Revista de La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 99: 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*, 26(3): 267-298.
- Laureano, R. M. S., 2011. **Testes de hipóteses com o SPSS**. Lisboa: Edições Sílabo.
- Likierman, A. 2000. Changes to managerial decision-taking in U.K. central government. *Management Accounting Research*, 11: 253-261.

- Lüder, K. G. 1992. A contingency model of government accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7: 99-127.
- Marôco, J. 2011. *Análise estatística com SPSS statistics* (5º Ed). Pero Pinheiro: Report Number.
- Marques, M. C. 2003. *Reforçar a eficiências 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.
- Monsen, N., Näsi, S. 1998. The contingency model of government accounting innovations: A discussion. *The European Accounting Review*, 7(2): 275-288.
- 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*. [Forthcoming]
- Olson, O., Humphrey, C., Guthrie, J. 2001. Caught in an evaluatory trap: A dilemma for public services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10(3): 505-522.
- Otley, D. (1980). The Contingency Theory of Management: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations & Society*, 5(4): 413-428.
- Pina, V., Torres, L. 2003. Reshaping public sector accounting: An international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4): 334-350.
- Potter, B. 2002. Financial accounting reforms in the Australian public sector – An episode in institutional thinking. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 15(1): 69-93.
- Rutherford, A. 1992. Developing a conceptual framework for central government financial reporting: Intermediate users and indirect control. *Financial, Accountability & Management*, 8(4): 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*, 95: 39-49.
- Tribunal de Contas. 2005. *Auditoria ao POC-E nas escolas secundárias da região*. Relatório n.º 17/2005.

Venieris, G., Cohen, S. 2004. Accounting reform in Greek universities: A slow moving process. *Financial, Accountability & Management*, 20(2): 183-204.

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

Legislação consultada

Lei Constitucional n.º1/2005, de 12 de agosto – Constituição da República Portuguesa.

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

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto: Enquadramento Orçamental.

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

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro: Plano Oficial de Contabilidade.

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.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho: Sistema de Normalização Contabilística.

Decreto-Lei n.º117/2011, de 15 de dezembro: Plano de Redução e Melhoria da Administração Central

Anexos

Anexo 1

Questionário aos membros dos conselhos de gestão ou equivalente

I – NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA E DE GESTÃO						
1 – Numa escala de 1 a 5, em que 1 é <i>Nada Necessário</i> e 5 é <i>Muito Necessário</i> , indique o grau de necessidades dos seguintes itens de informação financeira e de gestão para as tomadas de decisão internas : (assinale com um círculo a sua resposta)						
1.1	Informação previsional orçamental na prestação de contas	1	2	3	4	5
1.2	Informação sobre situação financeira e patrimonial da instituição	1	2	3	4	5
1.3	Informação sobre a capacidade de endividamento da instituição, designadamente sobre o montante de endividamento líquido da instituição (passivos totais deduzidos de disponibilidades e dívida a receber).	1	2	3	4	5
1.4	Informação financeira consolidada, abrangendo todas as entidades do “Grupo de Ensino” (composto pela instituição – entidade mãe – e pelo conjunto de entidades controladas e abrangidas pelo perímetro de consolidação).	1	2	3	4	5
1.5	Informação do montante das receitas liquidadas e/ou cobradas	1	2	3	4	5
1.6	Informação do montante das despesas (investimentos e despesas correntes) realizadas	1	2	3	4	5
1.7	Informação do prazo médio de pagamento da instituição	1	2	3	4	5
1.8	Informação que permita à instituição decidir se deve continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou subcontratar a entidades externas	1	2	3	4	5
1.9	Informação sobre custos de produtos ou serviços, comparando-os com produtos ou serviços similares e com custos pré-estabelecidos ou custos de referência	1	2	3	4	5
1.10	Informação sobre os custos da atividade de ensino, pelos diferentes serviços prestados, funções e atividades de modo a permitir a definição de preços e taxas.	1	2	3	4	5
1.11	Informação sobre os proveitos da atividade de ensino pelos diferentes serviços prestados, funções ou atividades	1	2	3	4	5
1.12	Informação sobre os resultados da atividade de ensino pelos diferentes serviços prestados, funções ou atividades	1	2	3	4	5
1.13	Informação dos valores dos indicadores orçamentais (rácios elaborados a partir dos mapas orçamentais)	1	2	3	4	5
1.14	Informação de valores de indicadores económico-financeiros (rácios elaborado a partir do Balanço e da Demonstração de Resultados por natureza)	1	2	3	4	5
1.15	Informação dos valores de indicadores de gestão operacional – eficiência (relação entre os resultados alcançados e os recursos utilizados)	1	2	3	4	5
1.16	Informação dos valores de indicadores de gestão orçamental – eficácia (medem o grau de alcance/realização das metas estabelecidas, num determinado período de tempo)	1	2	3	4	5
1.17	Outra Informação. (Qual?)	1	2	3	4	5
II – UTILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO POC-EDUCAÇÃO E DE OUTRA INFORMAÇÃO FINANCEIRA						
2 – Numa escala de 1 a 5, em que 1 é <i>Nada Útil</i> e 5 é <i>Muito Útil</i> , indique o grau de utilidade que os seguintes documentos de prestação de contas apresentam para as tomadas de decisão: (assinale com um círculo a sua resposta)						
2.1	Balanço	1	2	3	4	5
2.2	Demonstração de Resultados	1	2	3	4	5
2.4	Mapas de Controlo Orçamental da Receita e da Despesa	1	2	3	4	5
2.6	Mapa dos Fluxos de Caixa	1	2	3	4	5
2.7	Mapa da Situação Financeira	1	2	3	4	5
2.8	Anexos às demonstrações financeiras	1	2	3	4	5
2.8.1	Caracterização da Entidade	1	2	3	4	5
2.8.2	Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados	1	2	3	4	5
2.8.3	Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução	1	2	3	4	5
2.8.4	Notas sobre Contabilidade Analítica	1	2	3	4	5
2.9	Relatório de Gestão	1	2	3	4	5
2.10	Parecer do Órgão de Fiscalização	1	2	3	4	5

Utilidade do Relato Financeiro no Ensino Superior

3 – Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Nada Útil* e 5 é *Muito Útil*, indique o grau de utilidade que a seguinte **informação patrimonial e financeira divulgada no Balanço** apresenta para as suas tomadas de decisão: (assinale com um círculo a sua resposta)

3.1	Bens de Domínio Público	1	2	3	4	5
3.2	Imobilizações Incorpóreas	1	2	3	4	5
3.3	Imobilizações Corpóreas	1	2	3	4	5
3.4	Investimentos Financeiros	1	2	3	4	5
3.5	Existências	1	2	3	4	5
3.6	Dívidas de Terceiros médio/longo Prazo	1	2	3	4	5
3.7	Dívidas de Terceiros curto Prazo	1	2	3	4	5
3.8	Títulos Negociáveis	1	2	3	4	5
3.9	Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa	1	2	3	4	5
3.10	Acréscimos e Diferimentos – Ativo	1	2	3	4	5
3.11	Património	1	2	3	4	5
3.12	Ajustamentos de Partes de Capital em Empresas ou Entidades	1	2	3	4	5
3.13	Reservas de reavaliação	1	2	3	4	5
3.14	Reservas Legais, Estatutárias, Contratuais, Subsídios, Dotações, decorrentes de transferência de ativos	1	2	3	4	5
3.15	Resultados Transitados	1	2	3	4	5
3.16	Resultado Líquido do exercício	1	2	3	4	5
3.17	Provisões para Riscos e Encargos	1	2	3	4	5
3.18	Dívidas a Terceiros médio/longo Prazo	1	2	3	4	5
3.19	Dívidas a Terceiros curto Prazo	1	2	3	4	5
3.20	Acréscimos e Diferimentos – Passivo	1	2	3	4	5

4 – Numa escala de 1 a 5, em que 1 é *Nada Útil* e 5 é *Muito Útil*, indique o grau de utilidade que a seguinte **informação económica divulgada na Demonstração de Resultados por Natureza** apresenta para as suas tomadas de decisão: (assinale com um círculo a sua resposta)

4.1	Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas	1	2	3	4	5
4.2	Fornecimentos e serviços Externos	1	2	3	4	5
4.3	Custos com o Pessoal	1	2	3	4	5
4.4	Transferências Correntes concedidas e Prestações Sociais	1	2	3	4	5
4.5	Amortizações do Exercício	1	2	3	4	5
4.6	Provisões do Exercício	1	2	3	4	5
4.7	Outros Custos ou Perdas Operacionais	1	2	3	4	5
4.8	Custos e Perdas Financeiros	1	2	3	4	5
4.9	Custos e Perdas Extraordinários	1	2	3	4	5
4.10	Vendas e prestações de Serviços	1	2	3	4	5
4.11	Impostos e Taxas	1	2	3	4	5
4.12	Variação da Produção	1	2	3	4	5
4.13	Trabalhos para a Própria Entidade	1	2	3	4	5
4.14	Proveitos Suplementares	1	2	3	4	5
4.15	Transferências e Subsídios Correntes Obtidos	1	2	3	4	5
4.16	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais	1	2	3	4	5
4.17	Proveitos e Ganhos Financeiros	1	2	3	4	5
4.18	Proveitos e Ganhos Extraordinários	1	2	3	4	5
4.19	Resultado Líquido do Exercício	1	2	3	4	5

5 – Indique, para as tomadas de decisão internas, **outros documentos contabilísticos ou tipos de informação**, para além dos obrigatoriamente divulgados, que considere úteis: (*para cada item assinale com um círculo a sua resposta considerando a escala de 1 a 5, em que 1 é Nada Útil e 5 é Muito Útil*)

5.1	Demonstração de Resultados por Funções	1	2	3	4	5
5.2	Balanço consolidado	1	2	3	4	5
5.3	Demonstração de Resultados consolidados	1	2	3	4	5
5.4	Anexo ao Balanço consolidado e à Demonstração de Resultados consolidados	1	2	3	4	5
5.5	Relatório de Gestão consolidado	1	2	3	4	5
5.6	Informação obtida através de indicadores elaborados com base na execução do Orçamento	1	2	3	4	5
5.6.1	Indique o grau de utilidade de cada um dos seguintes indicadores:	1	2	3	4	5
a)	Despesas com Pessoal/Despesas Totais	1	2	3	4	5
b)	Receita Total/Despesa Total	1	2	3	4	5
c)	Encargos Financeiros/Despesas Correntes	1	2	3	4	5
d)	Outros Indicadores. Quais?					
		1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5

Utilidade do Relato Financeiro no Ensino Superior

5.7	Informação obtida através de indicadores elaborados com base no Balanço	1	2	3	4	5
	5.7.1 Indique o grau de utilidade de cada um dos seguintes indicadores:	1	2	3	4	5
	a) Endividamento Líquido = Dívidas Totais a pagar – (Dívidas a receber + disponibilidades)	1	2	3	4	5
	b) Passivo circulante/Ativo circulante	1	2	3	4	5
	c) Fundos próprios/Ativo Total	1	2	3	4	5
	d) Outros Indicadores. Quais	1	2	3	4	5
	_____	1	2	3	4	5
	_____	1	2	3	4	5
5.8	Informação obtida através de indicadores elaborados com base na Demonstração de Resultados por natureza	1	2	3	4	5
	5.8.1 Indique o grau de utilidade de cada um dos seguintes indicadores:	1	2	3	4	5
	a) Proveitos Totais/Custos Totais	1	2	3	4	5
	b) Custos com Pessoal/Custos Operacionais	1	2	3	4	5
	c) Proveitos Correntes/Custos Correntes	1	2	3	4	5
	d) Outros Indicadores. Quais?	1	2	3	4	5
	_____	1	2	3	4	5
	_____	1	2	3	4	5
5.9	Outro(s) documento(s) ou tipo(s) de informação:	1	2	3	4	5
	_____	1	2	3	4	5
	_____	1	2	3	4	5

6 – Qual o grau de adequabilidade que o modelo de relato financeiro, em vigor, apresenta no que respeita a fornecer informação útil para as tomadas de decisão internas? (assinale a sua resposta considerando uma escala de 1 a 5, em que 1 é Nada Adequado e 5 é Totalmente Adequado)

1 – Nada Adequado	2 – Pouco Adequado	3 – Adequado	4 – Muito Adequado	5 – Totalmente Adequado
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

III – PERFIL DO INQUIRIDO

7 – Há quantos anos desempenha o seu atual cargo? (assinale com uma cruz)

<input type="checkbox"/> < 1 ano	<input type="checkbox"/> 1 – 4 anos	<input type="checkbox"/> 5 – 9 anos	<input type="checkbox"/> 10 – 14 anos	<input type="checkbox"/> > 15 anos
----------------------------------	-------------------------------------	-------------------------------------	---------------------------------------	------------------------------------

8 – Quais as suas habilitações académicas? (assinale com uma cruz)

<input type="checkbox"/> Doutoramento	<input type="checkbox"/> Licenciatura/Bacharelato	<input type="checkbox"/> Menos que o ensino secundário
<input type="checkbox"/> Mestrado	<input type="checkbox"/> Ensino Secundário	<input type="checkbox"/> Outra. (Qual?) _____

9 – Qual a sua área de formação? (assinale com uma cruz)

<input type="checkbox"/> Economia/Gestão	<input type="checkbox"/> Auditoria	<input type="checkbox"/> Engenharia
<input type="checkbox"/> Contabilidade	<input type="checkbox"/> Administração Pública	<input type="checkbox"/> Outra. (Qual?) _____

10 – Tem Experiência profissional no setor privado/empresarial?

<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
------------------------------	------------------------------

Anexo 2

Variáveis “Grupo”	Variáveis	Alpha de Cronbach
Contabilidade Orçamental (Nec_Orç)	Informação sobre receitas liquidadas e cobradas	0,608
	Informação sobre despesa realizada	
	Informação provisional orçamental	
	Informação de indicadores orçamentais	
Contabilidade Patrimonial (Nec_Pat)	Informação sobre receitas liquidadas e cobradas	0,877
	Informação prazo médio de pagamento	
	Informação financeira consolidada	
	Informação de indicadores económicos e financeiros	
Contabilidade Analítica (Nec_Ana)	Informação sobre a situação patrimonial e financeira	0,617
	Informação sobre capacidade de endividamento	
	Informação sobre resultados por atividades e funções	
	Informação de custos por atividades e funções	
	Informação sobre proveitos por atividades e funções	
	Informação de indicadores de gestão orçamental - eficiência	
Informação de apoio à decisão de <i>outsourcing</i>		
	Informação de indicadores de gestão orçamental - eficácia	
	Informação de custos para efeitos de <i>benchmarking</i>	