

EM MEMÓRIA DE
JOÃO CARVALHO

*Estudos sobre Contabilidade, Finanças
e Políticas Públicas*



ÁREAS EDITORA

EM MEMÓRIA DE
JOÃO CARVALHO

*Estudos sobre Contabilidade, Finanças
e Políticas Públicas*

Comissão Organizadora

Augusta Ferreira Carlos Menezes Filomena Moreira José Tavares Patrícia Gomes

DEZEMBRO 2019

Título: EM MEMÓRIA DE JOÃO CARVALHO
ESTUDOS SOBRE CONTABILIDADE, FINANÇAS E POLÍTICAS PÚBLICAS

Comissão organizadora: Augusta Ferreira
Carlos Menezes
Filomena Moreira
José Tavares
Patrícia Gomes

© Editores
Áreas Editora, SA
Rua Odette St. Maurice, Lote 3 C, Piso - 1, Escritório A
1700-097 Lisboa
Telef.: 21 752 12 90 * Fax: 21 752 12 99

Email: geral@areaseditora.pt
Site: www.areaseditora.pt

IPCA - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Campus do IPCA - Lugar do Aldão, 4750-810 Vila Frescainha (São Martinho)
Telef.: 25 380 21 90 * Fax: 25 381 2281

Email: geral@ipca.pt
Site: www.ipca.pt

Esta obra contou com o apoio: Banco Santander

– Os dados e opiniões inseridos na presente publicação são da exclusiva responsabilidade dos seus autores –

Todos os direitos reservados

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer meio, seja electrónico, mecânico, de fotocópia ou de gravação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora.

Execução gráfica e impressão: Nastintas, Lda

Capa: Nuno Martins (Professor do IPCA)

Depósito Legal: 464275/19
ISBN: 978-989-9010-00-0
Código Interno: 101063

dezembro de 2019

EM MEMÓRIA DE
JOÃO CARVALHO

*Estudos sobre Contabilidade, Finanças
e Políticas Públicas*


ÁREAS EDITORA

 INSTITUTO
POLITÉCNICO
DO CÁVADO
E DO AVE

ÍNDICE

PREFÁCIO	11
NOTA INTRODUTÓRIA	13
SOBRE JOÃO CARVALHO	15
ANTÓNIO C. PIRES CAIADO	
CONTABILIDADE, PRESTAÇÃO DE CONTAS E AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO: SITUAÇÃO ATUAL E PERSPETIVAS.....	23
PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS	
DESAFIOS E OPORTUNIDADES DO CONHECIMENTO: PENSAR PORTUGAL EM 2030, APÓS 4 ANOS DE CONVERGÊNCIA EUROPEIA.....	37
MINISTRO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR	
SEMEAR PARA MAIS TARDE COLHER.....	59
BASTONÁRIA DA ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS	
CONTABILIDADE DO ACRÉSCIMO E CONTABILIDADE DE CAIXA NO QUADRO DO SNC-AP DEPRECIACÕES E FINANCIAMENTO.....	61
BASTONÁRIO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS	
A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO PARA AS “BOAS CONTAS PÚBLICAS”.....	67
AMBRÓSIO TEIXEIRA	
CONTABILIDADE DE GESTÃO NOS HOSPITAIS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA (2014-2019).....	73
AMÉLIA FERREIRA DA SILVA, ANABELA MARTINS SILVA	
POLÍTICA FISCAL E BENEFÍCIOS FISCAIS - BREVE REFLEXÃO (2014-2019).....	91
ÂNGELA PATRÍCIA FERREIRA, LILIANA IVONE DA SILVA PEREIRA	
O PROBLEMA DA ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA TERRITORIAL EM PORTUGAL.....	97
ANTÓNIO CÂNDIDO DE OLIVEIRA	
GESTÃO DE RESULTADOS E O ENDIVIDAMENTO NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES: UMA ANÁLISE DE DADOS EM PAINEL.....	107
AUGUSTA FERREIRA	
TAXA DE IVA APLICÁVEL ÀS EMPREITADAS DE REABILITAÇÃO URBANA – ANÁLISE DA VERBA 2.23 DA LISTA I ANEXA AO CIVA.....	127
CLOTILDE CELORICO PALMA	
A REFORMA ORÇAMENTAL E DA CONTABILIDADE PÚBLICA, A PRESTAÇÃO DE CONTAS E A CERTIFICAÇÃO DA CONTA GERAL DO ESTADO.....	141
ERNESTO CUNHA	

DOMINGOS DE ALMEIDA RIBEIRO E A CONTABILIDADE.....	153
FERNANDO DE SOUSA	
ADOÇÃO DAS IPSAS NA CIDADE PILOTO BRASILEIRA: UM ESTUDO DE CASO.....	165
FERNANDO GENTIL, VICENTE PINA E LOURDES TORRES	
O TRIBUNAL DE CONTAS E O ESTADO DE DIREITO	177
GUILHERME D'OLIVEIRA MARTINS	
A DINÂMICA DA DÍVIDA PÚBLICA - EVIDÊNCIA PARA PORTUGAL: 1995 A 2018.....	183
HÉLDER REIS	
A AUDITORIA GOVERNAMENTAL E A GESTÃO DE RISCO DE FRAUDE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA..	193
HERVAL DA SILVA MOURA	
O PRAGMATISMO ENQUANTO PRÁTICA CIENTÍFICA	209
IRENE PORTELA, DOMINGOS VIEIRA	
O ENSINO SUPERIOR POLITÉCNICO – UMA MARCA COM FUTURO!	217
JOAQUIM MOURATO, ARMANDO PIRES	
SUSTENTABILIDADE E ÉTICA PROFISSIONAL NA PROFISSÃO DE CONTABILISTA.....	225
JOSÉ AGOSTINHO VELOSO DA SILVA	
HÁ LUGAR PARA OS CONTABILISTAS NO FUTURO? REFLEXÕES SOBRE OS EFEITOS DO "TSUNAMI" DIGITAL EM CURSO	235
JOSÉ ANTÓNIO C. MOREIRA	
SNC-AP OPORTUNIDADES E DESAFIOS NA MUDANÇA - ESTAREMOS PREPARADOS?.....	245
JOSÉ FARINHA	
CONTABILIDAD DE ENTIDADES MERCANTILES Y CONTABILIDAD PÚBLICA. ¿ES NECESARIA SU ARMONIZACIÓN?.....	251
LEANDRO CAÑIBANO	
DUAS FACETAS MENOS CONHECIDAS DA VIDA E OBRA DE JOÃO CARVALHO - UM CONTRIBUTO PARA A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL.....	261
LEONOR FERNANDES FERREIRA	
ORÇAMENTAÇÃO NA BASE DO ACRÉSCIMO: UM INSTRUMENTO PARA A NOVA GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA	269
LUÍS CRACEL VIANA	
O MODELO DE FINANCIAMENTO DO ENSINO SUPERIOR PORTUGUÊS: A EVOLUÇÃO E OS DESAFIOS FUTUROS	283
LUÍSA CERDEIRA, MARIA LOURDES MACHADO-TAYLOR	
ENCONTRO DE CONTAS: UMA VISÃO INTERDISCIPLINAR DAS CONTAS	299
MARIA DA LUZ FARIA, JOSÉ F.F. TAVARES	
REFLEXÕES SOBRE A CIENTIFICIDADE DA CONTABILIDADE E A MULTIPLICIDADE DE PARADIGMAS DE INVESTIGAÇÃO	317
MARIA DE LURDES BARROSO, MARIA DO CÉU ALVES, PATRÍCIA GOMES	
BREVES NOTAS SOBRE O IMPACTO DA OPINIÃO DOS AUDITORES NAS CONCLUSÕES DO ANUÁRIO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES	329
MÁRIO DA CUNHA GUIMARÃES	

ÍNDICE

A ESCRITURAÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS SEGUNDO O REGULAMENTO DA CONTABILIDADE PÚBLICA DE 1881.....	333
OLGA CRISTINA PACHECO SILVEIRA	
IPSAS AND GOVERNMENTAL ACCOUNTING REFORMS: A COMPARATIVE ANALYSIS OF PORTUGAL AND SPAIN.....	349
PATRÍCIA GOMES, MARIA JOSÉ FERNANDES, VICENTE MONTESINOS JULVE, ISABEL BRUSCA	
O BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA DE GESTÃO ESTRATÉGICA NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO.....	359
PATRÍCIA RODRIGUES QUESADO	
TRANSPARÊNCIA, ACCOUNTABILITY E BOAS PRÁTICAS: O CASO DO MUNICÍPIO DE VILA NOVA DE FAMALICÃO	369
PAULO CUNHA	
A SUCESSÃO DE ESTADOS NOS NOVOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS LUSÓFONOS NA TRANSIÇÃO DE MILÉNIO.....	377
RICARDO SOUSA DA CUNHA	
O PAPEL DAS AGÊNCIAS ANTICORRUPÇÃO: O CASO PORTUGUÊS	389
SANDRA CUNHA, SARA SERRA	
TRANSPARÊNCIA E PARTICIPAÇÃO NO ORÇAMENTO: BREVE ANÁLISE DA LEI DE ENQUADRAMENTO ORÇAMENTAL	399
SORAIA GONÇALVES	
O IMPACTO DOS CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO DOS ATIVOS NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	411
SUSANA CATARINA RUA	
A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E O USO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PELOS POLÍTICOS	423
SUSANA JORGE, MARIA ANTÓNIA JESUS, SÓNIA P. NOGUEIRA	
EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL: UMA ANÁLISE INSTITUCIONAL	435
SUSANA SILVA, LÚCIA LIMA RODRIGUES, MARTA S. GUERREIRO	
A SUSTENTABILIDADE E A ACCOUNTABILITY NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.....	445
VERÓNICA RIBEIRO, SÓNIA MONTEIRO, KÁTIA LEMOS	
REFLEXÕES SOBRE OS SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO EM SNC-AP VS POCAL.....	455
VICTOR MANUEL LOPES SIMÕES	
REFLEXÃO FINAL.....	463
JOÃO SOBRINHO TEIXEIRA, RUI TEIXEIRA	

PREFÁCIO

Quando perdemos um colega, um amigo, tomamos consciência do valor de cada passo que demos com ele. Este tributo em sua memória resulta da necessidade de dar a conhecer e enaltecer as diversas vertentes da sua atuação, seja como professor, como investigador, como membro de organizações e de comissões de interesse público, e como presidente do IPCA, de forma a perpetuá-lo em todos os que conheceram a sua obra.

O Professor João Carvalho foi um homem inteligente, um visionário, um investigador e apaixonado pelo conhecimento, um incansável lutador que conseguiu transpor para a realidade um vasto conjunto de sonhos, sendo o principal o IPCA, "o nosso IPCA", ao qual dedicou mais de 20 anos e de forma mais intensa os últimos 12 anos da sua vida, na qualidade de presidente. Um projeto para o qual conseguiu motivar os que com ele trabalharam, fazendo-os sempre acreditar no futuro que aí vinha e que se consubstanciou no crescimento gradual e sustentado do IPCA! No ano em que o IPCA celebra 25 anos de existência não podíamos deixar de homenagear aquele que foi, é e será (atrevo-me a escrevê-lo) a sua principal referência.

Homenagear significa "agradecimento por mérito a uma atividade reconhecida como de grande valor a partir de um julgamento moral", tornar público com um ato de gratidão a obra de alguém. A publicação deste livro é sem dúvida a melhor forma de homenagear e eternizar o Homem João Carvalho. Um grande Homem, capaz de pôr as causas em que acreditava e que defendia, à frente da sua própria pessoa e dos seus interesses pessoais.

No dia a dia, o Professor João Carvalho, Professor João, ou João Carvalho – nas várias formas como o conhecíamos, era um homem simples, amigo do seu amigo, um homem de valores, um homem íntegro e trabalhador, um incansável perseguidor da perfeição e da sabedoria, virtudes que transpôs para a sua intervenção na sociedade em geral. Encarou a sua ação profissional como uma verdadeira missão de serviço público. Em tudo o que se envolvia deixava marcas positivas e impacto na sociedade.

O livro de artigos que têm nas vossas mãos integra contributos de professores, investigadores, profissionais e individualidades que se cruzaram, de alguma forma, com o percurso académico, de investigação e empresarial de João Carvalho, e que se quiseram associar a esta homenagem intitulada "Em memória de João Carvalho: Estudos sobre Contabilidade, Finanças e Políticas Públicas" contribuindo assim para perpetuar o seu legado e a sua Obra.

A constituição da comissão organizadora do livro que assumiu a sua coordenação teve como princípio relacionar a carreira profissional, a vida pessoal e as amizades que foi construindo ao longo da vida. Assim, nesta organização reuniram-se cinco pessoas pertencentes a cinco nobres instituições com quem o Professor João Carvalho se relacionou de forma intensa: o IPCA (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave), a Universidade do Minho, a OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados), o Tribunal de Contas e a Universidade de Aveiro.

Susana Jorge

Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra
Centro de Investigação em Ciência Política

Maria Antónia Jesus

Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE - IUL)
Unidade de Investigação em Desenvolvimento Empresarial

Sónia P. Nogueira

Instituto Politécnico de Bragança
Centro de Investigação em Ciência Política

A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E O USO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PELOS POLÍTICOS

INTRODUÇÃO

A temática dos utilizadores da informação financeira constitui um tópico central e recorrente nos estudos sobre as estruturas conceituais subjacentes quer às normas da contabilidade empresarial, quer às normas da Contabilidade Pública.

De acordo com a estrutura conceitual do IPSASB (IPSASB, 2014, §2.4), os utilizadores principais do relato financeiro de finalidade geral (RFFG) das entidades do setor público são: cidadãos, i.e., "recetores de serviços e fornecedores de recursos que não possuem autoridade suficiente para requerer a uma entidade pública que divulgue a informação que eles necessitam para os propósitos de prestação de responsabilidades (*accountability*) e tomadas de decisão". Adicionalmente, "o governo (ou órgão semelhante) e os membros do parlamento (ou de um órgão representativo semelhante) também são utilizadores principais do RFFG, e fazem uso extensivo e continuado do RFFG ao atuarem na sua qualidade de representantes dos interesses dos recipientes de serviços e fornecedores de recursos".

Enquanto representantes dos cidadãos e decisores principais no que concerne a políticas públicas, seria de facto expectável que os políticos fossem utilizadores da informação financeira do setor público. Porém, a realidade em diversas jurisdições mostra que os políticos, incluindo os Membros do Parlamento, não têm interesse em usar este tipo de informação para as suas atividades – frequentemente esta informação é assaz complexa, demasiado extensiva e parece haver uma racionalidade política subjacente ao processo de tomadas de decisão para a qual a informação contabilística não é considerada importante.

Entre os académicos, um debate mais recente tem abordado questões como: os políticos, parlamentares e membros do governo são de facto utilizadores da informação contabilística? Se sim, que tipo de informação (orçamental em base de caixa e financeira em base de acréscimo) é particularmente utilizada? Será que recorrem, de todo, à contabilidade como ferramenta para obterem informação para as suas atividades políticas? Uma questão adicional no debate respeita às razões pelas quais os políticos não usam este tipo de informação, se esse for o caso.

Um ramo da literatura aponta para a falta de conhecimentos e capacidade dos políticos face à elevada tecnicidade e complexidade da informação orçamental e financeira, nomeadamente no que respeita à contabilidade financeira em base de acréscimo, conduzindo a que subestimem o seu valor para a atividade política (Ezzamel *et al.*, 2005; Liguori *et al.*, 2012). Perante isto, os políticos tendem a fazer um uso seletivo deste tipo de informação (Buylen & Christiaens, 2013) ou usam-na apenas simbolicamente, e.g., informação financeira em base de acréscimo é usada pelos políticos pelo poder que simboliza e não como função da sua real utilidade para a gestão das entidades do setor público (Liguori *et al.*, 2012).

Os académicos, até ao momento, ainda não identificaram e entenderam quais os tipos de informação financeira que realmente importam aos políticos. Há necessidade de perguntar diretamente a estes, que tipo de informação financeira querem, evitam ou preferem para as suas atividades políticas (Askim, 2015), voltando, portanto, ao estudo sobre as necessidades dos utilizadores da informação financeira. Outro ramo da literatura evidencia outros fatores que desencorajam o uso da informação contabilística pelos políticos, nomeadamente relacionados com o *overload* de informação (derivado de múltiplos interesses de diferentes *stakeholders* e requisitos multidimensionais de prestação de responsabilidades ou *accountability*); é preparada muita quantidade de informação, mas com qualidade reduzida para efeitos das tomadas de decisão (Eppler & Mengis, 2004). Estes aspetos apontam para requisitos de informação mais simplificada, resumida e transparente, talvez preparada por «intermediários», «*brokers*» ou «assessores» (Heald, 2003; Fung, 2013), que trabalham para os políticos, preparando-lhes a informação que eles não têm tempo ou conhecimento para recolher, analisar ou mesmo ler; talvez nem mesmo saibam da sua existência, necessitando de alguém que, perito nessa informação, os informe e explique o respetivo conteúdo e utilidade.

Em Portugal, o recentemente aprovado Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas (SNC-AP)⁽¹⁾, inspirado nas *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS* evidencia que um dos seus objetivos é proporcionar informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão (art.º 6º, alínea g)). Na sua Estrutura Concetual (EC), tal como na subjacente às IPSAS, identificam-se os políticos como principais utilizadores da informação financeira proporcionada por este sistema contabilístico, nomeadamente na sua qualidade de representantes dos contribuintes e cidadãos utilizadores dos serviços públicos (§24).

No contexto desta reforma significativa da Contabilidade Pública em Portugal, e considerando o debate na literatura sobre o tema, as autoras deste capítulo têm vindo a questionar-se acerca da sua eficácia no sentido de proporcionar mais informação para as tomadas de decisão pelos decisores-chave nas Administrações Públicas, que, em última instância, são os políticos. Como efeito, dado o empenho que o novo SNC-AP exige, por parte de todos os *stakeholders*, para a sua implementação e efetividade, bem como os custos que envolve, designadamente em termos de formação dos recursos humanos e adaptação dos sistemas de informação, importa compreender que uso e importância os políticos fazem e atribuem à informação contabilística (orçamental

1) Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

em base de caixa e financeira em base de acréscimo), em última instância questionando a utilidade do SNC-AP para o processo de tomada de decisão.

Assim, o objetivo deste capítulo é resumir os principais resultados da investigação que as autoras têm desenvolvido nos últimos anos (Jorge *et al.*, 2016a, 2016b, 2018), no contexto do Governo Central e do Parlamento Português, sobre o uso da informação por políticos. Antes procede-se a um resumo sobre os principais propósitos do SNC-AP e do relato financeiro proporcionado por este sistema.

O SNC-AP: MAIS INFORMAÇÃO PARA ACCOUNTABILITY E TOMADA DE DECISÃO

O SNC-AP constitui um marco fundamental na reforma da Contabilidade Pública em Portugal. O contexto da Contabilidade Pública anterior ao SNC-AP, caracterizado por um sistema contabilístico essencialmente derivado do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) de 1997, enfermava de problemas de fragmentação e inconsistências, sobretudo desde a aprovação do SNC empresarial. O SNC-AP traz um contributo significativo para a contabilidade e para a gestão das entidades públicas, não só porque promove a harmonização interna da Contabilidade Pública, dado ser um sistema integrado único de referência para todas as entidades das designadas «Administrações Públicas» (incluindo as Entidades Públicas Reclassificadas) e próximo do usado no setor empresarial, como também porque sendo baseado nas IPSAS, impulsiona o processo de harmonização internacional. A EC do SNC-AP, à semelhança das IPSAS, realça características distintivas do setor público, que determinam interpretação particular de conceitos, uso adequado de certos critérios de reconhecimento e mensuração, e, objetivos, utilizadores, modelo e conteúdo do RFFG. O relato financeiro no setor público tem como objetivo proporcionar informação sobre a entidade que seja útil para um conjunto diversificado de utilizadores. Esta informação é tanto mais útil quanto mais satisfizer as necessidades dos seus utilizadores que, de um modo geral, se agrupam em necessidades de informação para efeitos de responsabilização pela prestação de contas (*accountability*) e para tomada de decisões (EC, §§21-22).

Os (potenciais) utilizadores do relato financeiro são fundamentalmente utilizadores externos, que não possuem qualquer poder ou autoridade para requerer a uma entidade pública que prepare informação para satisfação das suas necessidades específicas. De acordo com a EC do SNC-AP, §§ 23-31, os utilizadores são os que constam do Quadro 1.

Quadro 1 - Utilizadores da informação do relato financeiro das entidades públicas

Utilizadores principais	Outros utilizadores
Utilizadores dos serviços e seus representantes	Autoridades estatísticas
Fornecedores de recursos	Analistas e consultores financeiros
Contribuintes e seus representantes	Órgãos de comunicação social
	Organismos de regulação e supervisão
	Organismos de auditoria, fiscalização e controlo
	Comissões parlamentares
	Outros

Como se observa, os utilizadores apresentam-se de forma distinta quanto à sua importância relativa. Os utilizadores principais (aqueles que fazem uso contínuo e exaustivo do relato financeiro das entidades públicas, §24 da EC) do relato financeiro de uma entidade pública são os cidadãos, quer enquanto contribuintes, quer enquanto utilizadores dos serviços públicos, bem como os seus representantes (i.e., representantes dos seus interesses) – os políticos eleitos, no Parlamento (nacional ou regional) e nos órgãos deliberativos ao nível das autarquias locais. A estes, as entidades públicas devem prestar informação fundamentalmente para efeitos de prestação de responsabilidades. Os fornecedores de recursos são os que emprestam (ou fazem doações) às Administrações Públicas, sendo considerados utilizadores fundamentais no uso da informação do relato financeiro destas entidades, sobretudo para fins de tomadas de decisão.

Há ainda um conjunto adicional de potenciais utilizadores, como sejam as autoridades estatísticas, analistas políticos e consultores financeiros, entidades de supervisão e controlo (como o Tribunal de Contas, entidades reguladoras, Inspeção-Geral de Finanças, entre outros) e outros (e.g. agências de *rating* e grupos de interesse público da sociedade civil). Todavia, muitos destes utilizadores são apenas potenciais, dado que eventualmente usam a informação numa ótica de *accountability* (como sejam os cidadãos em geral), pelo que se questiona se os mesmos não serão apenas “destinatários” desse mesmo relato.

A Figura 1 ilustra o contexto do relato financeiro das entidades públicas, designadamente apresentando uma diversidade *stakeholders* a quem este se dirige. Apesar de este capítulo se referir particularmente ao relato financeiro, não abordando outros tipos de relato, a diversidade dos destinatários e/ou utilizadores aponta para um relato de âmbito mais abrangente do que o exigido às entidades empresariais, já que abarca também informação orçamental e não financeira.

Figura 1 – Contexto do relato financeiro das entidades públicas



Apesar da diversidade de necessidades informativas destes vários destinatários e utilizadores, assumindo o conceito de relato de finalidade geral, as finalidades de relato resumem-se aos já referidos objetivos de *accountability* (prestação de responsabilidades) e tomadas de decisão.

O USO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PELOS POLÍTICOS EM PORTUGAL

Esta secção apresenta dois estudos desenvolvidos em Portugal sobre o uso da informação financeira pelos políticos, o seu interesse e o papel dos intermediários – «*information brokers*».

O primeiro estudo, publicado em duas partes (Jorge *et al.*, 2016a, 2016b), visou analisar que tipo de informação é usada e considerada útil pelos políticos membros do Parlamento ou do Governo Central, através da análise do papel de intermediários – assessores e entidades de aconselhamento técnico, como o Conselho das Finanças Públicas (CFP), a Unidade Técnica de Apoio Orçamental (UTAO) e a Direção-Geral do Orçamento (DGO). Em concreto, o estudo procurou: clarificar o uso da informação financeira e orçamental pelos políticos; evidenciar o papel dos intermediários técnicos especialistas, possivelmente afetando o uso da informação financeira no contexto político; e, questionar o pressuposto de que os políticos são utilizadores principais do RFFG das entidades do setor público. Tratando-se de um estudo contextual, assentou numa abordagem qualitativa e interpretativa, baseada em entrevistas semiestruturadas, seguindo dois guiões diferentes – um para os políticos e outro para as entidades técnicas intermediárias. As entrevistas decorreram entre março e abril de 2015 e utilizou-se análise de conteúdo direcionada (Hsieh & Shannon, 2005) para o tratamento dos dados. Entrevistaram-se cinco elementos das entidades técnicas – dois do CFP e dois da UTAO (incluindo os respetivos dirigentes) e a Diretora Geral do Orçamento; e dois políticos – o Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento (SEAO) e o Presidente da Comissão Parlamentar de Orçamento, Finanças e Administração Pública (COFAP).

De acordo com a literatura, os «*information brokers*» têm uma relação assimétrica com os utilizadores da informação, sendo que os primeiros têm acesso a mais informação e têm, à priori, mais conhecimento. Na ligação entre as fontes de informação e os seus utilizadores, o comportamento dos «*brokers*» poderá não ser neutro, afetando, de forma mais ou menos significativa, a interpretação, uso e utilidade que os utilizadores (políticos) fazem da informação financeira (Birnberg *et al.*, 1983; Heald, 2003). Segundo estes autores, se os utilizadores não instruírem os intermediários acerca da informação que pretendem, aqueles podem geri-la seguindo uma agenda própria, induzindo comportamentos potencialmente enviesados. Assim sendo, poder-se-á questionar qual é então o papel destes intermediários no apoio aos políticos e como é que este papel afeta o uso e a utilidade que os políticos fazem e atribuem à informação contabilística. Adicionalmente, que circunstâncias levarão um intermediário a ter um papel mais neutro ou mais de «fixação de agenda»? O comportamento dos «*information brokers*», no que concerne à neutralidade, pode ser escalonado em cinco níveis, de acordo com as circunstâncias da sua atuação, desde a simples agregação da informação, passando

pela análise direcionada da mesma, pelo foco em determinados temas e/ou aspetos, podendo mesmo filtrar ou selecionar a informação vista como mais relevante, ou moldar a informação de forma intencional.

No estudo de Jorge *et al.* (2016a, 2016b) os intermediários técnicos e assessores considerados foram a/o:

- UTAO – atua sob a orientação da COFAP e reporta particularmente para esta comissão, geralmente providenciando apoio técnico aos membros do Parlamento, em tópicos relativos à execução orçamental e finanças públicas. Dispõe de um plano de atividades anual estabelecido no seu regimento.
- DGO – trabalha dentro do Ministério das Finanças e, para além de preparar informação específica para este ministério, reúne informação de todos os ministérios. É um dos principais preparadores de informação financeira e orçamental agregada no que concerne ao setor público no seu todo, reportando informação para *accountability* e apoio às tomadas de decisão do Governo.
- CFP – atua como um organismo independente de aconselhamento, aferindo e monitorando a sustentabilidade e transparência das finanças públicas no seu âmbito mais alargado.

Em Jorge *et al.* (2016a) analisou-se: que tipo de informação orçamental e financeira é usada pelos políticos (membros do Parlamento ou do Governo), para que propósitos e que informação é considerada mais útil; e que tipo de informação é usado e preparado pelos intermediários técnicos, por sua iniciativa ou a pedido dos políticos. Constatou-se que, quer políticos quer intermediários, apesar entenderem a distinção entre contabilidade orçamental em base de caixa e em base de acréscimo, associam esta última às Contas Nacionais e ao reporte nos termos do Sistema Europeu de Contas (SEC). A contabilidade em regime de acréscimo não é vista como contabilidade e relato financeiro em termos micro. O político, membro do Governo, reconheceu que a informação financeira em base de acréscimo, ainda que já comece a ser agregada, não é, todavia, fiável. Os intermediários técnicos reconheceram o mesmo; nomeadamente, a DGO prefere reportar informação orçamental em base de caixa. Para decisões políticas e avaliação de políticas públicas, na perspetiva dos políticos, a única informação contabilística eventualmente utilizada é a informação respeitante ao orçamento e sua monitorização em base de caixa; circunstancialmente usam informação em base de acréscimo das Contas Nacionais. Informação financeira a nível micro não é usada e ainda menos ao nível de cada entidade em particular. Os técnicos não recorrem a informação financeira em base de acréscimo para procederem às análises e elaborarem os relatórios. Ainda, de acordo com os políticos, a informação por eles usada (caixa ou acréscimo – Contas Nacionais) é relevante para apoiar as suas análises e debates políticos, mas não tão importante para as tomadas de decisão sobre as políticas públicas. Na perspetiva dos intermediários técnicos, os políticos preferem informação simples, clara e direta; os políticos no Parlamento usam informação orçamental em base de caixa, a nível micro, e informação em base de acréscimo a nível macro

(Contas Nacionais), quer para apoiar o debate político, quer o processo legislativo, assim como para suportar o processo de monitorização, pelo Parlamento, da atuação do Governo. Os intermediários técnicos são considerados indispensáveis pelos políticos – DGO para o Governo e UTAO para o Parlamento. A informação fornecida pela UTAO é particularmente vista como muito importante para melhorar a qualidade do debate no Parlamento e nos *media*. Na perspetiva dos técnicos, o seu papel é crucial para fornecerem aos políticos a informação que eles necessitam (e por vezes requerem) de forma simples e que eles entendem, considerando a sua frequente falta de conhecimentos em matérias orçamentais e financeiras. Apesar de não conseguirem julgar se o seu papel faz ou não diferença na forma como são tomadas as decisões das políticas públicas, entendem que são centrais no fornecimento de informação na qual os políticos podem basear os seus julgamentos. Uma última constatação, mas não menos importante, foi a de que, nestas entidades de apoio técnico, prevalecem elementos com formação em Economia, não havendo colaboradores com conhecimentos adequados em matérias contabilísticas, designadamente em Contabilidade Pública.

Na continuação do estudo (Jorge *et al.*, 2016b), partiu-se do pressuposto que os intermediários técnicos são importantes na preparação da informação para os políticos. Reconhecendo que, com os conhecimentos adequados, os «*brokers*» podem atuar no sentido de melhorar o uso e a utilidade que os políticos dão à informação orçamental, e sobretudo, à financeira, procurou-se perceber qual a sua atuação e como esta afeta o uso e utilidade que os políticos fazem dessa informação. Os resultados evidenciaram que os «*brokers*», em geral, seguem o seu próprio plano de atividades, estabelecido nos respetivos estatutos e pelos políticos a quem reportam; ainda assim, dispõem de alguma autonomia quando preparam os seus relatórios de acordo com os seus julgamentos e formação académica e profissional, escolhendo o formato e conteúdo que entendem ser mais apropriados para satisfazer as necessidades informativas dos políticos. Neste processo, alguns intermediários vão além da mera agregação de dados (neutralidade), para analisar, focar e filtrar informação, eventualmente introduzindo algum efeito de enviesamento, ainda que não intencionalmente. Não foi encontrada qualquer evidência de comportamento de «fixar agendas» por parte dos «*brokers*» – nenhum dos intermediários mostrou evidência de «moldar» a informação que preparam, de acordo com as suas agendas ou interesses, com intenção de influenciar a agenda dos políticos. Todavia, todos os entrevistados sublinharam que têm um plano de atividades estabelecido nos seus estatutos, que procuram cumprir rigorosamente, por forma a legitimar as suas funções.

Apesar de alguns dos relatórios por eles preparados serem baseados em informação financeira em base de acréscimo das Contas Nacionais, os intermediários preparam, para os políticos, informação essencialmente em base de caixa e de natureza orçamental, dado que:

- entendem que a informação financeira das entidades públicas, em base de acréscimo, ainda não é suficientemente fiável para poder ser agregada e usada para o debate político e/ou para as tomadas de decisão relativas a políticas públicas;

- a formação académica dos membros das entidades intermediárias é em Economia, Administração Pública e Direito, e não em Contabilidade, aspeto que parece moldar as suas preferências ao preparem as suas análises e respetivos relatórios, deixando para um segundo plano a informação financeira em base de acréscimo, que é erradamente confundida com as Contas Nacionais e o SEC.

Estas evidências justificam a razão da informação orçamental em base de caixa continuar a ser preferida pelos políticos a nível central em Portugal e na qual continuam eventualmente a basear as suas atividades – é o único tipo de informação que dispõem e que lhes é colocada à disposição pelos respetivos intermediários. No segundo estudo, Jorge *et al.* (2018) alargaram o objeto de análise aos políticos no Parlamento, e aos seus assessores, designadamente à atual Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (COFMA). Procuraram perceber que tipo de informação usam os políticos e para que propósitos, mas também se recorrem a intermediários peritos, assessores do seu grupo parlamentar na COFMA. Nos primeiros meses de 2018 foram entrevistados representantes e assessores dos cinco partidos políticos com assento na COFMA, dos sete com representatividade no Parlamento. Relativamente ao entendimento geral e utilidade da informação orçamental e financeira, o estudo evidenciou que:

- os Membros do Parlamento (MP) têm um entendimento razoável da informação em base de caixa relacionada com a execução orçamental, enquanto associam a informação em base de acréscimo às Contas Nacionais;
- a informação da contabilidade financeira em base de acréscimo não é reconhecida a nível micro; no entanto os políticos reconhecem que, no caso Português, esta informação ainda não é agregada;
- a informação orçamental em base de caixa é normalmente disponibilizada mais rapidamente do que a informação das Contas Nacionais – a tempestividade é um importante determinante para a utilidade da informação. A facilidade de interpretação é um aspeto também crucial – a informação orçamental em base de caixa é menos complexa do que a informação financeira em regime de acréscimo; os fluxos de caixa são mais perceptíveis;
- os MP usam basicamente informação a nível agregado; informação específica respeitante a uma entidade em especial poderá ser usada apenas em situações muito particulares; e,
- por vezes os MP desconhecem que informação financeira é preparada pelas entidades, quer individualmente quer em termos agregados, e também onde é que tal informação pode ser obtida.

No que respeita ao tipo de informação efetivamente usada pelos MP nas suas atividades, observou-se que:

- usam fundamentalmente informação disponibilizada pela DGO – orçamental em base de caixa, e também informação preparada pela UTAO, nomeadamente relatórios periódicos que também incluem informação em base de acréscimo, mas das Contas Nacionais;
- a informação reunida por aquelas entidades é mais usada porque está

disponível em sistemas integrados e as entidades possuem integridade reconhecida que garante fiabilidade da informação;

- a informação financeira (base de acréscimo) praticamente não é utilizada porque não está disponível de forma agregada, e quando está, não é suficientemente fiável;
- a informação é usada para apoio aos debates parlamentares, sendo particularmente usada pelos deputados mais ligados aos assuntos financeiros (grupos de trabalho, comissões especializadas,...) e, particularmente, quando há assuntos específicos a serem debatidos, alguns podendo requerer análises ao nível de uma entidade;
- outras fontes para a informação financeira são notas técnicas, audição de peritos externos, *Google*, outros *media*, estudos de empresas consultoras, universidades e organizações da sociedade civil; e,
- cabe a cada MP decidir como se prepara para os debates, dependendo da sua preferência e interesse nas matérias, bem como do seu entendimento sobre o trabalho parlamentar e do nível de preparação que quer apresentar sobre determinadas matérias; os membros da COFMA têm mais propensão para estar melhor preparados para os assuntos financeiros.

Em relação ao recurso a «*information brokers*», aqui incluindo também os assessores dos grupos parlamentares, para lhes preparar informação orçamental e financeira, constatou-se que:

- MP com menos conhecimentos técnicos dos assuntos orçamentais e financeiros apenas usam informação preparada de forma rotineira pelas entidades institucionais – intermediários oficiais como a DGO, a UTAO e o Instituto Nacional de Estatística;
- MP com mais conhecimento e eventualmente com mais experiência em funções executivas, recorrem também a assessores de modo a obterem um melhor entendimento da informação; reconhecem, em geral, que a informação é complexa e que é necessário simplificá-la; também estão cientes do tempo necessário para recolher este tipo de informação e analisá-la para as suas atividades.
- os assessores técnicos são um tipo de «*brokers*» que os grupos parlamentares podem ter, mas também recorrer a aconselhamento externo especializado para certos assuntos, nomeadamente dentro das comissões e grupos de trabalho;
- de acordo com o Regimento da Assembleia da República, cada grupo parlamentar pode ter um ou mais assessores técnicos, mais ou menos especializados e assuntos orçamentais e financeiros, mas depende de cada deputado recorrer a estes assessores;
- os assessores e os intermediários institucionais têm diferentes papéis, mas complementares; e,
- o recurso a estes «*brokers*» é fundamental para melhorar a qualidade e o conteúdo dos debates.

Sobre os conhecimentos, tipo de formação e perfil dos intermediários, por forma ajudar os MP no uso da informação contabilística, concluiu-se que:

- os assessores especializados deverão ter conhecimentos não apenas em Economia (sobretudo finanças públicas) mas também em Contabilidade, para um melhor entendimento de assuntos financeiros e melhor procura de fontes de informação, preparando-a e simplificando-a a fim de proporcionarem explicações e uma melhor compreensão, de acordo com as necessidades específicas dos políticos;
- os políticos reconhecem que a informação proveniente dos intermediários (institucionais) pode não ser neutra e que a seleção e análise prévias podem inibir o uso individual da informação de acordo com o que cada um poderá querer explorar;
- a especialização dos intermediários enriquece os debates que, se baseados em informação menos credível, serão enganadores e desapontantes;
- recorrer e usar informação orçamental e financeira preparada por intermediários oficiais deveria ser uma prática a seguir por todos os MP nos debates sobre assuntos financeiros; e,
- a existência de assessores técnicos, com os conhecimentos adequados em matérias de contabilidade orçamental e financeira, é uma escolha de cada grupo parlamentar, que poderá ser decisiva para o uso e utilidade da informação contabilística pelos políticos no Parlamento, pelo que estes assessores deveriam ser obrigatórios.

NOTAS FINAIS

Das investigações conduzidas pelas autoras, patentes neste capítulo, acerca do uso e da utilidade da informação financeira por parte dos políticos em Portugal, podem-se destacar, em síntese, os seguintes aspetos:

- os políticos, a nível do Governo Central, privilegiam a informação orçamental em base de caixa, associando a informação financeira em base de acréscimo às Contas Nacionais e ao SEC, fundamentalmente para fins de supervisão supranacional perante as instâncias europeias;
- o recurso a assessores institucionais, denominados «*information brokers*», é entendido como essencial por parte dos políticos como a principal fonte de informação que utilizam nas suas atividades. Reconhecem, contudo, que o seu papel pode não ser totalmente neutro, ou seja, uma vez que a informação preparada pode eventualmente introduzir algum efeito de enviesamento (não intencional), atendendo aos seus conhecimentos e preferências;
- na realidade os políticos devem adotar uma atitude mais crítica relativamente à informação que lhes é preparada pelos «*brokers*», passando a ser verdadeiros utilizadores da informação que os novos sistemas contabilísticos (SNC-AP) e orçamentais (Lei do Enquadramento Orçamental- LEO) proporcionam; e,
- os políticos necessitam de ter mais conhecimentos acerca das potencialidades da informação financeira em base de acréscimo, sobretudo se reportada de forma integrada, uma vez que o uso adequado dessa informação cumprirá uma das finalidades dos novos sistemas, a sua utilidade para a tomada de decisões.

Ainda sobre o uso e a utilidade da informação financeira por parte dos políticos, a última investigação levada a cabo pelas autoras, centrada nos MP e respetivos assessores, permite salientar que:

- de um modo geral, os políticos entendem as diferenças entre a contabilidade em base de caixa e a informação em base de acréscimo, associando a primeira à execução orçamental e a segunda às Contas Nacionais;
- o uso de informação de um tipo ou de outro por parte dos MP depende da vontade de cada um deles, mas também da disponibilidade da informação, sendo que a informação orçamental em base de caixa é a que está disponível de forma agregada, razão porque é a mais utilizada;
- apenas os MP mais envolvidos em questões financeiras e orçamentais se mostram mais interessados nas potencialidades da informação financeira em base de acréscimo;
- os MP reconhecem a sua falta de conhecimentos e de tempo para recolherem e/ou analisarem informação contabilística, pelo que reconhecem a importância dos «*information brokers*», quer institucionais, quer específicos dos respetivos Grupos Parlamentares, para que lhes preparem e apresentem informação agregada e credível que reforce as potencialidades do novo relato orçamental e financeiro. Este reconhecimento é mais evidente por parte dos MP com anteriores responsabilidades governativas.

De um modo geral, a investigação desenvolvida revela:

- que em geral se verifica uma certa falta de interesse por parte dos políticos no que se refere à informação contabilística, principalmente pela informação financeira em base de acréscimo;
- que esta constatação vem questionar a pertinência dos objetivos das reformas em curso no domínio dos sistemas contabilísticos aplicáveis ao setor público, para proporcionarem melhor informação para a tomada de decisões por parte dos políticos em geral e dos MP, em particular; e,
- a importância dos intermediários, institucionais ou assessores, com conhecimentos técnicos no domínio da contabilidade, para que possam preparar a informação que os políticos necessitam para as suas atividades correntes, contribuindo assim para que a informação financeira seja entendida e utilizada pelos políticos para fins de gestão financeira pública.

Em suma, os profissionais da contabilidade têm um papel fundamental numa mudança de paradigma da cultura política face ao uso e à utilidade da informação contabilística (orçamental e financeira) por parte dos políticos, salientando-se a relevância do envolvimento de ambos no processo de reforma dos sistemas de informação para o setor público, sem o qual o sucesso das mesmas pode ficar comprometido. Torna-se assim essencial que os políticos sejam parte integrante do debate sobre a relevância dos novos sistemas de informação orçamental e financeira, utilizando de forma crítica a informação de suporte que lhes é preparada pelos «*brokers*» institucionais, cujas capacidades na área do conhecimento contabilístico devem ser reforçadas.

BIBLIOGRAFIA

- Askim, J.** (2015), Hard facts and politics: What room for performance information in political decision-making?, presentation at the 15th CIGAR Biennial Conference, University of Malta, Valetta, June 4th.
- Birnberg, J., Turopolec, L. & Young, S.** (1983), The Organizational Context of Accounting. *Accounting, Organizations & Society*, 8, 2, 111-129.
- Buylen, B., & Christiaens, J.** (2015), Talking Numbers? Analysing the presence of financial information in Councillors' Speech during the budget debate in Flemish Municipal Councils, *Public Management Journal*, 19(4), 453-475.
- Eppler, M. J., & Mengis, J.** (2004), The concept of information overload: a review of literature from organization science, accounting, marketing, MIS, and related disciplines, *The Information Society. An International Journal*, 20(5), 325-244.
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I., & Pallot, J.** (2005), Accounting, accountability and devolution: a study of the use of accounting information by politicians in the Northern Ireland Assembly's first term, *The Irish Accounting Review*, 12(1), 39-62.
- Fung, A.** (2013), Infotopia: Unleashing the Democratic Power of Transparency, *Politics & Society*, 41(2), 183-212.
- Heald, D.** (2003), Fiscal transparency: concepts, measurement and UK practice, *Public Administration*, 81(4), 723-759.
- Hsieh, H., & Shannon, S.** (2005), Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative Health Research*, 15(9), 1277-1288.
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board** (2014), *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC, New York.
- Jorge, S., Jesus, M. A., & Nogueira, S.** (2016a), Do politicians at central level use accounting information? Some evidence from the Portuguese case, *Revista AECA*, 115, 35-39.
- Jorge, S., Jesus, M. A., & Nogueira, S.** (2016b), Information brokers and the use of budgetary and financial information by politicians: the case of Portugal, *Public Money and Management*, 36(7), 515-520.
- Jorge, S., Nogueira, S., & Jesus, M. A.** (2018), Do members of parliament use budgetary and financial information? The Portuguese case; The EGPA Spring Workshop, Permanent Study Group XII 'Users, use, usefulness and user needs: The challenges faced by public sector financial management', Rostock, Germany, May 3-4.
- Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I.** (2012), Some like it non-financial... politicians' and managers' views on the importance of performance information, *Public Management Review*, 14(7), 903-922.