

Instituto Politécnico de Setúbal



Escola Superior de Ciências Empresariais

**Indicadores como Instrumentos de Avaliação de
Desempenho nos Municípios Portugueses**

Soraia Felícia Ortet Rezende

Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos
necessários à obtenção do grau de:

Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientadora: Professora Doutora Ana Bela Teixeira

Coorientadora: Professora Doutora Sandra Nunes

Outubro, 2019

Agradecimentos

A elaboração desta dissertação, apesar de ser efetuada de forma individual, não seria possível a sua concretização sem o apoio que diversas pessoas me proporcionaram.

Em especial à minha mãe, Maria Alice Ortet, que sem o seu apoio incondicional teria sido impossível alcançar todos os meus objetivos e sonhos, pelo que se tornou, juntamente com a minha irmã, Márcia Brito, os pilares essenciais para a minha formação pessoal e académica. Deste modo, só tenho a agradecer, a ambas, por toda a dedicação, cumplicidade, bondade e fé que depositaram em mim durante todos estes anos.

Às professoras Ana Bela Teixeira e Sandra Nunes agradeço todo o apoio que me proporcionaram, toda a dedicação, orientação, disponibilidade e preocupação que demonstraram ao longo deste projeto.

Ao André Mira pelo apoio, carinho, motivação que me transmitiu durante estes anos que me fez acreditar que seria possível alcançar mais uma etapa da minha vida.

À Ana Karina Soares, ao Paulo Oliveira, à Ana Carolina Ribeiro, à Raquel Cruz e à Nélida Lopes obrigada por todo o apoio, sugestões e partilha que me ofereceram, não só para a presente dissertação, como também ao longo deste caminho a que designamos por vida.

índice

Agradecimentos	II
Índice de Quadros	V
Índice de Tabelas	VII
Índice das Figuras	IX
Índice de Gráficos.....	X
Lista de Abreviaturas e Siglas	XI
Resumo	1
Abstract.....	2
1. Introdução	3
1.1. Objetivo e Questões de Investigação	3
1.2. Estrutura do Trabalho.....	4
2. Enquadramento Teórico	7
2.1. Os Municípios Portugueses	7
2.2. A Avaliação do Desempenho e as Autarquias Locais.....	10
2.3. Os Indicadores e a Avaliação de Desempenho dos Municípios Portugueses ...	24
3. Estudos Anteriores.....	37
4. Evidência Empírica.....	41
4.1. Metodologia	41
4.1. Objeto de Estudo	43
5. Análise e Discussão dos Dados Obtidos.....	46
5.1. Evolução dos Indicadores Divulgados	46
5.2. Comparação da Divulgação dos Indicadores Dentro do Município	49
5.3. Comparação da Divulgação dos Indicadores Entre Municípios	55
5.4. Comparação da Divulgação dos Indicadores Entre os Municípios e o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses	66
6. Conclusão	78

7. Bibliografia.....	81
Anexos.....	90

Índice de Quadros

Quadro 1 – Evolução das Competências Atribuídas aos Municípios.....	8
Quadro 2 – Competências Atribuídas aos Municípios (2018)	9
Quadro 3 – Vantagens e Desvantagens da Avaliação do Desempenho Organizacional	11
Quadro 4 – Utilizadores da Informação Pública	12
Quadro 5 – Subsistemas Contabilísticos com as suas respetivas NCP e Contas do Plano..	16
Quadro 6 – Obrigatoriedade da Implementação dos Três Subsistemas Contabilísticos, no Regime Geral, no Regime Simplificado e nas Micro Entidades	17
Quadro 7 – Documentos de Prestação de Contas: POCAL vs SNC-AP	18
Quadro 8 – Modelo ABC para os Municípios - Atividades Auxiliares	22
Quadro 9 – Modelo ABC para os Municípios - Atividades Principais	22
Quadro 10 – Elementos Definidores dos Indicadores	27
Quadro 11 – Indicadores Orçamentais Presentes no AFMP	34
Quadro 12 – Indicadores (formula de cálculo) Financeiros e Económicos Presentes no AFMP	35
Quadro 13 – Indicadores (e formula de cálculo) do Ranking Global Presentes no AFMP.	36
Quadro 14 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Contabilidade Pública Autárquica em Portugal e a Informação Divulgada em Regime de Caixa e de Competência: O caso de um Município do Distrito de Coimbra”	37
Quadro 15 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: "Os Indicadores de Desempenho Utilizados nos Municípios do Distrito de Setúbal”	37
Quadro 16 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “O Relatório de Gestão e a Avaliação e Comparação do Desempenho dos Municípios Portugueses - O Caso dos Municípios no Distrito de Setúbal”	38
Quadro 17 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Indicadores de Desempenho e a Accountability na Administração Pública”	38
Quadro 18 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Análise do Desempenho Socioeconómico de Municípios Gaúchos Emancipados”	39
Quadro 19 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Análise de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentais da Prefeitura Municipal de Carmo do Paraíba. Período de 2011 a 2013”	39
Quadro 20 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: O Desempenho Orçamental de 2014 a 2016 dos Municípios do Distrito de Setúbal.....	40

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

Quadro 21 – Proposta de Indicadores de Desempenho Orçamental	75
Quadro 22 – Proposta de Indicadores de Desempenho Económico-Financeiro	76

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Caracterização dos Municípios pela sua Dimensão.....	7
Tabela 2 – Caracterização dos Municípios.....	43
Tabela 3 – Amostra dos Municípios por Dimensão	44
Tabela 4 – Valor mínimo e máximo do número de Indicadores divulgados no Relatórios e Contas dos Municípios da Amostra.....	46
Tabela 5 – Média dos Indicadores de cariz orçamental e financeiro divulgados pelos Municípios Portugueses.....	47
Tabela 6 – Total de indicadores divulgados nos Relatórios e Contas dos Municípios da Amostra	47
Tabela 7 – Evolução dos Indicadores Divulgados pelos Municípios Portugueses	48
Tabela 8 – Correlação Ordinal Entre o N° de Indicadores Divulgados e a Dimensão dos Municípios.....	49
Tabela 9 – Indicador mais Divulgado.....	56
Tabela 10 – Frequência de Indicadores Orçamentais por Município Dispensáveis.....	58
Tabela 11 – Indicadores Orçamentais que Permitem a Comparação entre Municípios em 2015	59
Tabela 12 – Indicadores Orçamentais que Permitem a Comparação entre Municípios em 2016.....	59
Tabela 13 – Indicadores Orçamentais que Permitem a Comparação entre Municípios em 2017	60
Tabela 14 – Frequência de Indicadores Financeiros Dispensáveis nos municípios da Amostra	63
Tabela 15 – Indicadores Financeiros que Permitem a Comparação entre Municípios em 2015	64
Tabela 16 – Indicadores Financeiros que Permitem a Comparação entre Municípios em 2016	64
Tabela 17 – Indicadores Financeiros que Permitem a Comparação entre Municípios em 2017	64
Tabela 18 – Frequência de Indicadores Dispensáveis por municípios da amostra	65
Tabela 19 – Indicadores Relevantes Divulgados pelos Municípios	65
Tabela 20 – Indicadores do Ranking Global no AFMP Presente nos Municípios em Estudo	66

Tabela 21 – Municípios em Estudo Presentes nos 100 Melhores Classificados no Ranking Global	67
Tabela 22 – Indicadores do Ranking Global nos Municípios em Estudo	68
Tabela 23 – Indicadores/Fórmulas de cálculo Orçamentais Presentes no AFMP e Municípios em Estudo	71
Tabela 24 – Indicadores Financeiros e Económicos/Fórmulas de cálculo Presentes no AFMP nos Municípios em Estudo	72
Tabela 25 – Comparação dos Indicadores Divulgados pelos Municípios Portugueses relativamente aos Indicadores que se Encontram no AFMP	73

Índice das Figuras

Figura 1 – Relação entre os Indicadores Segundo a sua Natureza 30

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Frequência Percentual dos Municípios em Estudo	45
Gráfico 2: Evolução dos Indicadores Totais.....	47
Gráfico 3: Evolução da Divulgação dos Indicadores Orçamentais	52
Gráfico 4: Evolução da Divulgação dos Indicadores Financeiros.....	54
Gráfico 5: Frequência dos Indicadores Orçamentais Utilizados pelos Municípios.....	57
Gráfico 6: Frequência dos Indicadores Financeiros Utilizados pelos Municípios	62

Lista de Abreviaturas e Siglas

AECA – *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

AFMP – Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses

AP- Administração Pública

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CP – Curto Prazo

CRP – Constituição da República Portuguesa

MLP – Médio e Longo Prazo

NCP – Normas de Contabilidade Pública

NISAS – Normas Internacionais de Contabilidade Pública

NPM – *New Public Management*

PCM – Plano de Contas Multidimensional

PMP – Prazo Médio de Pagamentos

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCISSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

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

SNCP – Sistema de Normalização Contabilística Pública

Resumo

A gestão e a responsabilização dessa gestão, nas Administrações Públicas, é crescente e necessária, face à escassez de recursos.

Na revisão de literatura efetuada, evidenciou-se a importância da informação contabilística, suportada primeiro pelo POCP e planos setoriais e atualmente pelo SNC-AP, para a comparabilidade e transparência das contas públicas, nomeadamente, nos municípios portugueses, que caracterizámos e enquadrámos. Salientou-se ainda a importância dos indicadores calculados com base na informação contabilística, para apoiar a gestão (numa perspetiva interna) e na sua divulgação no Relatório de Gestão (numa perspetiva externa), e a necessidade de ser consistente quer na fórmula de cálculo, quer na divulgação anual da prestação de contas. Apresentou-se ainda o AFMP, como documento de referência, na análise e avaliação dos municípios portugueses, bem como alguns estudos efetuados nesta temática.

Através de um estudo de caso, verificámos que os municípios da amostra, no período de 2015 a 2017 divulgaram globalmente, no Relatório de Gestão, no último ano em análise, um total de 226 indicadores orçamentais e 145 indicadores financeiros, sendo, todavia, impossível efetuar a comparabilidade entre municípios pela diferença de divulgações encontradas, quer em número, quer nos indicadores divulgados. A título de exemplo, também no ano de 2017, o município de Beja, divulgou, no total, 13 indicadores e o município de Santa Maria da Feira, divulgou 123 indicadores.

Como conclusão deste estudo propomos que todos os municípios divulguem, no Relatório de Gestão, obrigatoriamente um conjunto de indicadores que apresentámos e que, correspondem à combinação dos indicadores mais divulgados pelos municípios da amostra e os utilizados no AFMP. Os indicadores a divulgar, devem ser calculados e agrupados por subsistema contabilístico de apoio ao seu cálculo, ou seja, contabilidade orçamental e contabilidade financeira, permitindo obter-se indicadores de desempenho orçamental e indicadores de desempenho económico-financeiros. Não são referidos indicadores com base na contabilidade de gestão, por não haver ainda divulgação, quer nos municípios, quer no AFMP. A obrigatoriedade dessa divulgação devia ser proposta pelas entidades responsáveis pela implementação do SNC-AP.

Palavras-Chave: Municípios Portugueses, Avaliação do Desempenho, Relatório de Gestão, Indicadores.

Abstract

The management and the accountability of that management, in Public Administrations, is growing and necessary, due the lack of resources.

In the literature review, it was evident the importance of accounting information, first supported by POCP and its sectors plans and currently by the SNC-AP, for comparability and transparency of public accounts, in the Portuguese municipalities, which we characterized and framed. It was also highlighted the importance of indicators calculated based on accounting information, for management support (internal perspective) and for management report (external perspective), and the need to be consistent in the calculation formula and annual disclosure of accountability. The AFMP was also presented, as a reference document, to analyse and evaluate Portuguese municipalities, as other studies have done on this subject.

Through a case study, we found that the municipalities in study, from 2015 to 2017, disclosed, in the Management Report, in the last year under review, a total of 226 budgetary indicators and 145 financial indicators, being, however, impossible to make comparability between municipalities due to the difference found in their disclosures, either in numbers, or in the indicators disclosed.

As a conclusion of this study, we propose that all municipalities disclose, in their Management Report, mandatorily a set of indicators that we presented, which correspond to the combination of the most disclosed indicators, by the sample, and those used in AFMP. The indicators disclosed must be calculated and grouped by an accounting system that support their calculation, that is, budget accounting and financial accounting, that allows to obtain budget performance indicators and economic-financial performance indicators.

No indicators were referred based on management accounting because neither municipalities or AFMP disclose them yet. The mandatory discloser should be proposed by the entities responsible for implementing the SNC-AP.

Key-Words: Portuguese Municipalities, Performance Measurement, Management Report, Indicators.

1. Introdução

Neely *et al* (1996) e Neely (1999), referem que se formos capazes de traduzir as informações que pretendemos transmitir em números, significa que sabemos algo sobre esse assunto e que conseguimos transpor esse conhecimento de forma mais eficiente, sendo por isso importante frisar que o sucesso de qualquer entidade está de acordo com o uso de medidas de desempenho relevantes que poderão ser utilizadas para transferir as informações de forma mais clara e objetiva.

Arshad *et al* (2015), referem que o provimento de diversos serviços públicos como a saúde, assistência social, transportes públicos ou a recolha de resíduos, são essenciais para o funcionamento de qualquer comunidade. Ao verificarmos as competências que os municípios detêm, tal como a energia, a educação, a proteção civil ou as habitações, verificamos que o seu desempenho para a sociedade é fundamental para garantir o bem-estar social a que se inserem (Lei nº 50/2018, de 16 de agosto).

Tendo em consideração a importância dos municípios para a sociedade é preciso considerar a relevância da medição do desempenho destas entidades, visto estarem intimamente ligadas ao bom funcionamento e ao cuidado das diferentes comunidades (Arshad *et al*, 2015).

1.1. Objetivo e Questões de Investigação

Atendendo à relevância que os municípios têm na sociedade e à avaliação do desempenho de uma entidade, relacionei os dois temas para verificar se os municípios portugueses apresentam indicadores que permitam analisar e avaliar o seu desempenho anual.

De modo a que seja verificado se existem nos documentos de prestação de contas dos municípios, nomeadamente no Relatório de Gestão, indicadores que permitam avaliar e comparar desempenhos, serão retirados, dos respetivos *websites* e relatórios e contas dos municípios que estão em estudo, os indicadores que julgamos fundamentais para esta análise.

De forma a dar resposta ao objetivo proposto levantaram-se algumas questões de investigação:

- Os municípios portugueses são consistentes na divulgação dos indicadores no Relatório de Gestão ao longo dos anos?

Nesta primeira questão irão ser avaliados os municípios isoladamente e verificar se os indicadores que cada um apresenta nos seus relatórios são consistentes ou se

existem divergências ao longo dos três anos a que se é proposto estudar. Assim verifica-se a possibilidade de comparação da evolução do desempenho dos municípios ao longo dos anos.

- Os municípios portugueses divulgam os mesmos indicadores entre si ou existem divergências de município para município?

Com o fim de verificar se existe possibilidade de comparar os municípios no seu desempenho, irão ser identificados os indicadores divulgados em cada município, no período em análise. Desta maneira será possível verificar se existe consistência na escolha dos indicadores ou se os mesmos são distintos para cada município.

- Os municípios portugueses têm em consideração o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) na escolha dos indicadores a divulgar no seu relatório de gestão?

O AFMP é um documento realizado e divulgado desde 2003, o que o torna uma referência para os municípios e outras entidades que desejam trabalhar sobre os mesmos. Com base nessa relevância, irão ser recolhidos os indicadores que o AFMP divulga e, posteriormente, serão comparados com os indicadores divulgados pelos relatórios e contas anuais dos municípios de forma a verificar se os municípios têm em conta os documentos apresentados pelos autores Carvalho *et al* (2018).

1.2. Estrutura do Trabalho

A presente dissertação encontra-se estruturada da seguinte forma:

1- Introdução

Neste capítulo é efetuada uma introdução ao trabalho apresentado, o objetivo da dissertação, as questões de investigação e, por último, a organização do estudo.

2- Enquadramento Teórico

Pretende-se, neste capítulo, efetuar o enquadramento teórico sobre os temas que a presente dissertação abrange. Primeiramente são caracterizados os municípios, referindo a sua definição, as suas dimensões e as competências que lhes foram atribuídas ao longo dos anos. Posteriormente é efetuado um estudo sobre a avaliação do desempenho expondo os diversos conceitos subjacentes, as vantagens e desvantagens em avaliar o desempenho de uma entidade, quais os utilizadores das informações divulgadas pelas entidades, as bases legais decretadas e as suas alterações. Como último tema são abordados os indicadores como método de

avaliação de uma entidade onde é referida a sua caracterização através do seu conceito, do que o torna num bom indicador e nos seus elementos definidores. Seguidamente é efetuada a sua classificação com base nos diversos autores que se debruçaram sobre este tema ao longo dos anos e por fim, é referido o AFMP demonstrando a sua relevância para o presente trabalho visto ser um documento de referência nacional.

3- Estudos Anteriores

Neste Capítulo são evidenciados diversos estudos efetuados anteriormente e que se encontram relacionados com a presente dissertação.

4- Metodologia

Neste ponto é apresentada a metodologia adotada bem como definida a população e apresentada a amostra do estudo.

Seguidamente são caracterizados os municípios que são objeto de estudo de acordo com a sua dimensão, área e a população residente em cada município.

5- Análise e Discussão dos Dados

Neste ponto são apresentados os resultados da análise dos indicadores divulgados pelos municípios portugueses da amostra, no período de 2015 a 2017.

Esta análise será efetuada em quatro etapas:

1. Numa primeira etapa é observado genericamente os indicadores divulgados;
2. Seguidamente, é dada resposta à primeira questão de investigação verificando-se a consistência que cada município tem na divulgação dos indicadores nos três anos estudados;
3. Posteriormente, é verificado se os indicadores são iguais em todos os municípios ou se existem divergências e assim é a respondida a segunda questão de investigação;
4. De forma a dar resposta à última questão de investigação, é efetuada uma comparação na divulgação dos indicadores pelos municípios com os apresentados no AFMP.
5. Por fim, é referida uma proposta de um conjunto de indicadores que irão permitir a comparabilidade entre os municípios e ao longo dos anos.

6- Conclusão

São enunciadas, nesta fase, as principais conclusões e as perspetivas de estudos futuros.

Por fim são apresentadas as referências bibliográficas, seguindo-se, os anexos.

2. Enquadramento Teórico

2.1. Os Municípios Portugueses

As entidades públicas locais, segundo AECA (2002), são muito importantes para o setor público, quer a nível quantitativo quer qualitativo, por serem as entidades mais próximas aos cidadãos.

Numa vertente mais generalizada, a Administração Pública (AP) é responsável pela produção de bens, pela prestação de serviços e pelas suas alocações a toda a população do país.

Na AP, o Estado é responsável por redistribuir os rendimentos, os recursos e promover a estabilização macroeconómica para essa mesma população. Para que isso aconteça da forma mais eficiente é preciso haver uma divisão e alocação de responsabilidade para entidades mais pequenas (Carvalho *et al*, 2017). Este género de organização, no caso do Estado português, corresponde aos municípios.

A definição de municípios foi decretada, pela primeira vez, a 25 de outubro de 1977 pela Lei n.º 79/77, havendo, no entanto, outros autores a darem a sua definição, como no caso de Carvalho *et al* (2017) que define municípios como autarquias locais as quais têm como objetivo obter o bem-estar da população residente num território delimitado.

De acordo com Carvalho *et al* (2018), em Portugal existem 308 municípios os quais podem ser divididos, em três dimensões:

- Pequenos – Número populacional inferior ou igual a 20.000;
- Médios – Número populacional superior a 20.000 e inferior ou igual a 100.000;
- Grandes – Número populacional superior a 100.000.

Constatando-se, de acordo com o número de municípios existentes por dimensão e que se apresentam na tabela 1, que a dimensão mais significativa é a de pequena dimensão:

Tabela 1 – Caracterização dos Municípios pela sua Dimensão

Dimensão	Pequeno	Médio	Grande	Total
Número de Municípios	186	98	24	308
% Dimensão	60,39%	31,82%	7,79%	100%

Fonte: Adaptado de Carvalho et al (2018)

Verifica-se então que os municípios de grande dimensão representam cerca de 7,8% de todos os municípios existentes em Portugal. Por outro lado, o nosso país é constituído maioritariamente por municípios de pequena dimensão, apresentando estes, um peso de cerca de 60,4%.

Segundo a Constituição da República Portuguesa (CRP) os municípios detêm como órgãos representativos a Assembleia Municipal, sendo o órgão deliberativo, e a Câmara Municipal, que é o órgão executivo (Artigos 250º, 251º e 252º da CRP).

Arshad *et al* (2015) referem que há uma grande importância das entidades públicas para a comunidade em geral e isto deve-se à responsabilização que cada setor tem no seu bem-estar. Carvalho *et al* (2006) referiram a evolução das competências atribuídas aos municípios até à lei nº 159/99, de 14 de setembro, partindo da Lei nº 79/77 de 25 de outubro:

Quadro 1 – Evolução das Competências Atribuídas aos Municípios

Lei nº 79/77, de 25 de outubro	Decreto-Lei nº 100/84, de 29 de março	Lei n.º 159/99, de 14 de setembro
<ul style="list-style-type: none">• Administração de bens próprios da sua jurisdição;• Abastecimento público;• Cultura e assistência;• Salubridade pública.	<ul style="list-style-type: none">• Administração de bens próprios e sob sua jurisdição;• Desenvolvimento abastecimento público;• Salubridade pública e ao saneamento básico;• Saúde;• Educação e ensino;• Cultura, tempos livres e desporto;• Defesa e proteção do meio ambiente e da qualidade de vida do respetivo agregado populacional;• Proteção civil.	<ul style="list-style-type: none">• Equipamento rural e urbano;• Energia;• Transportes e comunicações;• Educação;• Património, cultura e ciência;• Tempos livres e desporto;• Saúde; ação social;• Habitação;• Proteção civil;• Ambiente e saneamento básico;• Defesa do consumidor;• Promoção do desenvolvimento;• Ordenamento do território e urbanismo;• Polícia municipal;• Cooperação externa.

Fonte: Carvalho *et al* (2006)

Salienta-se que a lei n.º 159/99, de 14 de setembro foi revogada pela lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, mantendo-se, todavia, os mesmos domínios enunciados na anterior lei. O mesmo ocorreu em 2015 com a publicação da lei nº69/2015, de 16 de julho.

A 16 de agosto de 2018 foi publicada a lei n.º 50/2018. Esta lei mantém todos os domínios anteriores, acrescentando algumas especificidades, como é exemplo da educação, onde os municípios devem “Garantir o alojamento aos alunos que frequentam o ensino básico e secundário, como alternativa ao transporte escolar” ou, no caso das habitações, refere que “São transferidos para os municípios, através de diploma próprio, a titularidade e a gestão dos bens imóveis destinados a habitação social que integram o parque habitacional da administração direta e indireta do Estado”. No entanto, ainda acrescenta áreas mais específicas como se apresenta de seguida:

Quadro 2 – Competências Atribuídas aos Municípios (2018)

Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto

- Áreas portuário-marítimas e áreas urbanas de desenvolvimento turístico e económico não afetas à atividade portuária;
- Praias marítimas, fluviais e lacustres;
- Informação cadastral, gestão florestal e áreas protegidas;

- Estruturas de atendimento ao cidadão;
- Proteção e saúde animal;
- Segurança dos alimentos;
- Segurança contra incêndios;
- Estacionamento público;
- Modalidades afins de jogos de fortuna e azar.

Fonte: Elaboração Própria

As evoluções constatadas acabam por estar de acordo com o artigo 1º desde a Lei nº 159/99, de 14 de setembro à lei n.º 50/2018, 16 de agosto sobre a descentralização administrativa e o aumento da autonomia do poder local.

Ao serem enunciadas todas as competências atribuídas aos Municípios, ficam evidenciadas as responsabilidades que os municípios têm perante a população que está abrangida pela sua área de responsabilidade. Por estas razões é importante verificar o desempenho destas entidades e encontrar a melhor forma de medir e evidenciar o seu desempenho.

2.2. A Avaliação do Desempenho e as Autarquias Locais

Tendo em conta a importância que os municípios têm para toda a população, é natural que também seja relevante avaliar as suas atividades consoante os diversos objetivos propostos.

2.2.1. Caracterização da Avaliação do Desempenho

O desempenho de uma entidade, segundo Monea e Guta (2011), está ligado à concretização ou não do seu objetivo, pois se se obtiver um bom desempenho é possível mais facilmente, crescer e ter uma melhoria contínua.

O conceito de Desempenho ao longo do tempo tem sido definido por vários autores dependendo muito da complexidade do que se quer avaliar e do contexto económico à data (Pintea e Achim, 2010). De seguida apresentamos alguns desses conceitos:

- Desempenho, é equivalente à eficácia organizacional, que utiliza os seus recursos e meios limitados, para alcançar os seus objetivos sem quaisquer esforços excessivos (Geogoropoulos e Tennenbaum, 1957).
- Desempenho, indica, a nível microeconómico, um bom nível de eficiência e produtividade de uma entidade (Niculescu e Lavalette, 1999 citados por Ciurea e Demyen, 2015).
- Desempenho, não se refere apenas à ação, como também ao resultado obtido e ao sucesso desse mesmo resultado, havendo um termo de comparação já predefinido. (Lebas e Euske, 2002).
- Desempenho é um “resultado especial” obtido a nível da administração, económico ou comercial, que confere à entidade competitividade, eficácia e eficiência (Verboncu e Zalman, 2005 citado por Protopopescu, 2013).
- Desempenho é a capacidade de um individuo apresentar progressos ao alcançar ou ultrapassar os objetivos previamente definidos. (Pintea e Achim, 2010).

Independentemente da forma como se apresenta o conceito de desempenho, qualquer entidade espera alcançar um bom desempenho, bem como saber se os seus objetivos previamente definidos, foram alcançados e para isso, é necessário fazer uma avaliação desse mesmo desempenho.

Assim, a avaliação de desempenho caracteriza-se pelo processo de quantificar e registar as ações que induzem ao desempenho da entidade através de indicadores e rácios (Neely

et al, 1995; Trigueiros, 2014). Esta avaliação de desempenho acaba também por se tornar numa autoavaliação que tem como objetivo monitorizar as ações da entidade e, posteriormente, analisar os resultados provocados por essas mesmas ações, o que torna possível a comparação dos resultados e da sua análise, com o que se tinha proposto, bem como, com outras organizações (Trigueiros,2014).

Quais as vantagens e desvantagens numa avaliação de desempenho?

Afonso (2012), enumera diversas vantagens e desvantagens citando diversos autores como: Roberts (1994), Murphy e Cleveland (1995), Roberts (1998), Cawley *et al.* (1988), Martin e Bartol (1998), Spinks *et al.* (1999), Kikoski (1999), Nickols (2007), Schrarder *et al.* (2007), Hethfiel (2007), as quais apresentamos de seguida:

Quadro 3 – Vantagens e Desvantagens da Avaliação do Desempenho Organizacional

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none">• Garantia da qualidade das decisões organizacionais• Garantia da qualidade das decisões individuais• Proporcionam <i>feedback</i> organizacional• Torna a comunicação mais fluente• Permite um diagnóstico organizacional• Definição de objetivos e a sua persecução• Aumento da produtividade/<i>performance</i>	<ul style="list-style-type: none">• Problemas legais• Erros da avaliação• Sobrevalorização do indivíduo• Pré-conceitos negativos

Fonte: adaptado de Afonso (2012)

2.2.2. Utilizadores da Informação da Avaliação do Desempenho nas Autarquias Locais.

Existe um elevado número de indivíduos interessados em verificar o estado financeiro, económico ou social de uma entidade pública, como é o caso dos municípios. No entanto, os propósitos de cada utilizador podem ser distintos, o que faz com que haja um número elevado de necessidades financeiras que podem não ser coincidentes entre si. Esta situação faz com que o trabalho de uma autarquia local, em satisfazer essas mesmas necessidades, não seja facilmente atingível (Vieira, 2008; Chiareto *et al*, 2018).

Os utilizadores, segundo Stroeher (2005:151), são “pessoas físicas ou jurídicas com interesse na Entidade, que se utilizam das informações contabilísticas desta para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória”.

Estes utilizadores podem ser classificados como internos ou externos. No primeiro caso referem-se aos que se encontram diretamente relacionados com a gestão e o funcionamento das entidades públicas, já no segundo caso, dizem respeito aos que têm interesse nas informações produzidas pelos diversos organismos públicos, quer estes sejam para controlo da legitimidade, da economia, da eficácia e eficiência, quer para uma análise da atividade económica e financeira. (Vieira, 2008).

Quadro 4 – Utilizadores da Informação Pública

Utilizadores Internos	Utilizadores Externos
<ul style="list-style-type: none">• Gestores das entidades Públicas;• Chefias intermédias;• Trabalhadores	<ul style="list-style-type: none">• Assembleia legislativa e órgãos de controlo;• Terceiros: financiadores, fornecedores, clientes, investidores;• Analistas financeiros e económicos;• Outras entidades públicas;• Imprensa;• Eleitores.

Fonte: Adaptado de Vieira (2008) que citou Montesinos Julve (1993: 642); adaptado de Ferreira e Santos (2008) citando García (2000)

2.2.3. Do POCAL ao SNC-AP

O processo de avaliação de desempenho de uma autarquia local a nível financeiro, económico ou orçamental tem por base as informações transmitidas pelas diversas demonstrações financeiras. Estas demonstrações são efetuadas com base nas leis transmitidas pelas entidades competentes. Inicialmente o sistema contabilístico português assentava num princípio de caixa, tendo como preocupação o controlo, o cumprimento legal e o equilíbrio financeiro. Desta forma, não havia qualquer informação a respeito dos objetivos pretendidos e os seus alcances, ou acerca dos custos finais de produção ou dos serviços (Gomes *et al*, 2009).

A partir da década de 80 ocorreram mudanças, em diversos países, que tiveram como base o *New Public Management* (NPM)¹. Na mesma perspetiva, Portugal efetuou alterações a nível dos sistemas contabilísticos em Portugal. Este novo modelo iria trazer um relato mais abrangente, com informações mais úteis, oportunas e fiáveis que iriam provocar uma maior satisfação das necessidades dos utilizadores da informação financeira (Hood, 1995; Fernandes, 2007).

Assim, o modelo contabilístico imposto às autarquias, através do Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, foi proposto pelo Plano Oficial da Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) que, sendo um plano setorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (aprovado em 1997, pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro), obrigou a implementação de três subsistemas contabilísticos, a contabilidade orçamental, a contabilidade patrimonial e a contabilidade analítica/custos (Teixeira *et al*, 2011).

Assim, o principal objetivo do POCAL, foi a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, de modo a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e que permita:

- a) “O controlo financeiro e a disponibilização de informações para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos”;
- b) “O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas”;
- c) “Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos”;
- d) “Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria”;

¹ Segundo Hood (1995), o NPM tinha como objetivo diminuir as diferenças apresentadas entre as entidades privadas e as entidades públicas.

- e) “Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais”;
- f) “A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional”;
- g) “A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local”.

Relativamente à obrigatoriedade da implementação e divulgação da Contabilidade de Custos nos municípios imposta pelo POCAL, Teixeira *et al* (2011a) referem que, este sistema contabilístico, nas Administrações Públicas, deixa de ter o carácter tradicional de ser uma informação interna, uma vez que passa a ser de divulgação obrigatória. Os mesmos autores citam ainda Costa e Carvalho (2005), para reforçar que esta ação é justificada pelo reconhecimento da utilidade da informação para os cidadãos, contribuintes e utentes, dado que estes utilizadores precisam conhecer essa informação de forma a poderem avaliar se os recursos foram aplicados de forma racional e se os programas se desenvolveram de forma eficaz e eficiente.

No entanto, segundo Teixeira (2016), à medida que o tempo foi passando, houve um distanciamento do POCP e dos seus planos setoriais, relativamente ao normativo contabilístico utilizado no setor privado (SNC – Sistema de Normalização Contabilístico) e às normas internacionais de contabilidade previstas para o setor público. Este distanciamento e desadequação da informação contabilística obtida, fizeram com que, na Administração Pública, fosse necessário haver um novo normativo contabilístico.

Em consequência, o Governo encarregou a CNC (Comissão de Normalização Contabilística) da preparação de um único Sistema de Normalização Contabilística Pública (SNCP), através do Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho, de tal modo que, esse normativo sendo internamente semelhante ao SNC, fosse também de encontro às Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS).

Após as diversas análises efetuadas pelo CNC, em 2015, surge a publicação do SNC-AP (Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas), aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro. Este normativo, segundo o artigo 3º, é aplicável a todos os organismos da administração central, regional e local à exceção dos que têm natureza, forma e designação de empresa.

Estava prevista a sua aplicação para 1 de janeiro de 2017, contudo, esta foi protelada para 1 de janeiro de 2018, pelo Decreto-Lei nº 85/2016, de 21 de dezembro.

Assim, com a publicação do SNC-AP são revogadas as diversas normalizações setoriais que estavam em vigor desde 1997, bem como o POCP, como se pode verificar de seguida (Meireis, 2016):

- POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública, aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro;
- POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro;
- POC Educação – Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação, aprovado pela Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro;
- POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, aprovado pela Portaria nº 898/2000, de 28 de setembro.
- POCISSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, aprovado pelo Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de janeiro;

O SNC-AP, segundo Meireis (2016), integra a estrutura concetual da informação financeira que não se encontrava nos diversos POC referidos, as normas de contabilidade pública e o plano de contas multidimensional.

À semelhança do POCP, o SNC-AP obriga também a implementação de três subsistemas contabilísticos e que são:

- Contabilidade Orçamental – “visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental” (Ponto 2 do artigo 4º);
- Contabilidade Financeira – “permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade” (Ponto 3 do artigo 4º);
- Contabilidade de Gestão – “permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (Ponto 4 do artigo 4º).

Segundo o artigo 6º, o SNC-AP tem como finalidades:

- a) “Evidenciar a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental”;
- b) “Permitir uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade”;
- c) “Proporcionar informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos”;
- d) “Proporcionar informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão”;
- e) “Proporcionar informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais”;
- f) “Permitir o controlo financeiro, legal, económico e ainda a nível de eficiência e eficácia dos gastos públicos”;
- g) “Proporcionar informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão”.

No caso de lacunas que pudessem apresentar-se nos diversos tratamentos contabilísticos, a norma indica os procedimentos adequados dizendo que normas deviam ser aplicadas pela ordem que se apresenta (artigo 13º, ponto 1):

- a) As Normas Internacionais de Contabilidade Pública que estiverem em vigor;
- b) O SNC;
- c) As Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na União Europeia;
- d) As Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board*.

O SNC-AP apresenta 27 normas de contabilidade pública (NCP's), que têm como objetivo estabelecer bases para o desenvolvimento de cada sistema de contabilidade referente aos três subsistemas contabilísticos, sendo cada um associado a uma ou várias classes de contas, como se apresenta de seguida:

Quadro 5 – Subsistemas Contabilísticos com as suas respetivas NCP e Contas do Plano

Subsistemas Contabilísticos	NCP	Contas do Plano ²
Contabilidade Financeira	NCP 1 a 25	Classe 1 a 8
Contabilidade Orçamental	NCP 26	Classe 0

² As classes do plano de contas do SNC-AP são semelhantes ao POCP e aos seus planos setoriais.

Contabilidade de Gestão	NCP27	Classe 9
--------------------------------	-------	----------

Fonte: Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro

No entanto nem todas as entidades são obrigadas a aplicar todos os subsistemas referidos pela SNC-AP e as suas respetivas NCP. Pelo artigo 5º do Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, “As entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública nos termos a definir em diploma próprio”. Este regime foi implementado pela Portaria nº 218/2016, de 9 de agosto.

Segundo a referida Portaria conseguimos obter três regimes para a implementação do SNC-AP:

- Regime Geral – Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas superior a 5.000.000 €;
- Regime Simplificado – Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas superior a 1.000.000 € e inferior ou igual a 5.000.000 €
- Micro entidades – Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas inferior ou igual a 1.000.000 €.

Quadro 6 – Obrigatoriedade da Implementação dos Três Subsistemas Contabilísticos, no Regime Geral, no Regime Simplificado e nas Micro Entidades

	Regime Geral	Regime Simplificado	Micro Entidades
Contabilidade Orçamental	NCP 26	NCP 26	NCP 26
Contabilidade Financeira	Estrutura conceptual NCP 1 a NCP25 PCM	PCM ³	-

³ Plano de Contas Multidimensional.

De acordo com a CNC, o “Plano de Contas Multidimensional (PCM) é um elemento essencial da contabilidade pública e do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP), dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente”. Apresentam um código de contas que é capaz de satisfazer “as exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das atividades das Administrações Públicas, nas diversas vertentes: legal, orçamental, financeira e estatística” e capaz de ser utilizada tanto na contabilidade orçamental, como na financeira ou nas contas nacionais. Ainda é referido que a Classe 9, referente ao subsistema de contabilidade de gestão, não está desenvolvida neste Plano, uma vez que é de uso facultativo, conforme previsto na NCP 27 — Contabilidade de Gestão.

Contabilidade de Gestão	NCP 27	NCP 27	-
--------------------------------	--------	--------	---

Fonte: Teixeira et al (2018)

Conseguimos verificar a obrigatoriedade, em todos os regimes, da aplicação da NCP 26, ou seja, a contabilidade orçamental. No caso do regime geral todas as normas são de aplicação obrigatória. O mesmo já não se verifica no caso do regime simplificado que apenas fica obrigado a implementar, para além da NCP 26, o PMC e a NCP 27. Já as micro entidades só têm como obrigatoriedade a implementação da NCP26. No entanto, cada entidade pode escolher se quer efetuar os diversos subsistemas que não são obrigatórios, tornando o seu relato mais completo e consistente entre todas as entidades.

No que se refere aos subsistemas contabilísticos obrigatórios pelo SNC-AP é possível verificar que a contabilidade orçamental permite a obtenção de informação relativamente ao orçamento inicial, às alterações ao orçamento, à execução do orçamento e ao encerramento do orçamento, tanto da despesa como da receita (através dos registos contabilísticos efetuado na classe zero, previstos na NCP26). Já na contabilidade financeira, através da aplicação das NCP 1 a 25, a informação obtida é essencial para a valorização e controlo do património, bem como da formação e apuramento do Resultado. No entanto, quando falamos de entidades que têm cariz social, como é o caso das entidades que compõem as administrações públicas, o seu objetivo primordial não é o lucro. Todavia, é fundamental a gestão dos seus gastos, acentuando-se a grande relevância de uma gestão assente em eficiência, eficácia e economia, o que realça a importância da aplicação da NCP27 dedicada à contabilidade de gestão. Desta maneira torna-se importante a existência de uma contabilidade analítica que “disponibilize as informações necessárias à redução e controlo de custos, dada a importância do controlo financeiro e da análise da eficácia nas entidades locais” (Teixeira et al, 2011).

No que respeita aos documentos de prestação de contas dos municípios, verificamos que existe uma diferença entre o POCAL e o SNC-AP. No quadro seguinte apresentam-se os documentos de prestação de contas previstos nos dois normativos:

Quadro 7 – Documentos de Prestação de Contas: POCAL vs SNC-AP

POCAL	SNC-AP
- Balaço	Demonstrações Orçamentais
- Demonstração de Resultados	Demonstrações Previsionais

<ul style="list-style-type: none"> - Mapa de Execução Orçamental (despesa e receita) - Anexos às Demonstrações Financeiras - Fluxo de Caixa - Relatório de Gestão - Plano Plurianual de Investimentos (PPI) - Orçamento - Execução Orçamental do PPI 	<ul style="list-style-type: none"> - O orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual - PPI
	Demonstrações de Relato
	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstração do desempenho orçamental - Demonstração de execução orçamental da receita - Demonstração de execução orçamental da despesa - Demonstração da execução do PPI - Anexo às demonstrações orçamentais
	Demonstrações orçamentais consolidadas
	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstração consolidada do desempenho orçamental - Demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza
	Demonstrações Financeiras
	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço - Demonstração de Resultados por Natureza - Demonstração de Fluxos de Caixa - Demonstração de Alteração do Património Líquido - Anexo às Demonstrações Financeiras

Fonte: *Elaboração Própria*

“As demonstrações orçamentais são uma representação estruturada da execução e desempenho orçamental de uma entidade. Consequentemente, os objetivos das demonstrações orçamentais de finalidades gerais são o de proporcionar informação acerca do orçamento inicial, das alterações orçamentais, da execução das despesas e das receitas orçamentadas, dos pagamentos e recebimentos e do desempenho orçamental” (ponto 40, NCP 26).

Consequentemente, a elaboração destas demonstrações e a informação dela obtida, é fundamental para o cálculo de indicadores que permitem a avaliação do desempenho orçamental.

No caso das demonstrações financeiras, estas “são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade”. Têm assim uma finalidade de “proporcionar informações sobre a posição financeira, dos desempenhos financeiros e dos fluxos de caixa de uma entidade”. As informações financeiras são ainda capazes de ter um carácter preditivo, proporcionando informação a nível de recursos necessários para determinadas “operações continuadas, os recursos que podem ser gerados e os riscos e incertezas associados”. Estas informações devem abranger um conjunto alargado de utilizadores, sendo que, no caso das entidades públicas é crucial fornecer informações não só para a sua responsabilização, como também para tomadas de decisões (Ponto 8, NCP 1)

Assim, é possível antever, com esta informação, a possibilidade de calcular indicadores económicos e financeiros que permitem efetuar a avaliação do respetivo desempenho.

O relato orçamental e as demonstrações financeiras ainda são capaz de transmitir aos utilizadores das informações (ponto 41, NCP 26):

- Se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adotado; e
- Se os recursos foram obtidos e usados de acordo com requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas competentes.

Mesmo que a informação obtida nas demonstrações orçamentais e financeiras cumpram os objetivos previstos, muito dificilmente são suficientes para cumprir com todos os objetivos que uma entidade tenha, particularmente em entidades com objetivos sociais. Contudo, para ultrapassar este problema pode ser relatada informação suplementar, incluindo não financeira, com a finalidade de proporcionar uma imagem integral das entidades durante o período em análise (ponto 11, NCP 1; ponto 43, NCP 26).

Para além de uma vertente orçamental e financeira o SNC-AP apresenta a NCP 27 que regula a implementação e divulgação da contabilidade de gestão.

A NCP 27 tem como objetivo estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas. Esta norma dá orientações para

a sua estrutura e desenvolvimento e prevê requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.

A contabilidade de gestão pretende não só apoiar os processos internos da gestão (vertente interna) como também contribuir com os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa) e, ainda, uma melhor avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

A NCP 27, para o cálculo do custo dos produtos/serviços propõe o sistema de custeio baseado nas atividades. Este sistema tem como pressuposto em que as atividades é que consomem os recursos e não os produtos, como são demonstrados nos sistemas tradicionais (ponto 5, nº 19, NCP 27).

O sistema de contabilidade de gestão deve proporcionar informação útil aos responsáveis das entidades públicas para efeitos de acompanhamento das operações e de tomada de decisões sobre o futuro (ponto 6, nº 29, NCP 27).

Os documentos de prestação de contas devem divulgar informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de gestão (ponto 6, nº 30, NCP 27). O relato da informação da contabilidade de gestão deve corresponder ao exercício económico da informação obtida do sistema de contabilidade orçamental e do sistema de contabilidade financeira, por regra coincidente com o ano civil.

“Os relatórios periódicos de relato à gestão devem contemplar os seguintes aspetos” (ponto 6, nº 33, NCP 27):

- a) “Ser compreensíveis para o nível superior de gestão e para a gestão operacional”;
- b) “Fornecer custos por outputs”;
- c) “Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs”;
- d) “Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, ou com uma combinação destes, e comparar os custos reais com períodos anteriores”;
- e) “Ser consistentes com a base contabilística utilizada para preparar relatórios de contabilidade financeira”;
- f) “Ser relevantes para o planeamento e execução do orçamento”.

Por cada bem, serviço ou atividade final, deve ser divulgado (ponto 6, nº 34, NCP 27):

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

- a) “Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade”;
- b) “Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem)”;
- c) “Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico”;
- d) “Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”.

No caso das autarquias locais, o manual de implementação, na NCP 27, apresenta um exemplo de como proceder com o modelo ABC, e que apresentamos no quadro nº 8 e 9.

Quadro 8 – Modelo ABC para os Municípios - Atividades Auxiliares

Atividades Auxiliares	Indutor	Custo final
Órgão autárquicos		
Administração geral		
Recursos humanos		
Apoio jurídico	Horas	Custo Hora
Apoio técnico (informática, manutenção, vigilância, etc.)		
Outras Atividades		

Fonte: Manual de implementação SNC-AP

Quadro 9 – Modelo ABC para os Municípios - Atividades Principais

Atividades Principais	Indutor	Custo final
Ordenamento do território	Licença	Custo por licença
Urbanismo	Vistoria Pareceres técnicos	Vistoria
Ambiente	Recolha de resíduos	Custo por carga, por tonelada, ...
Saneamento básico	Número de Habitações/edifícios Percurso de recolha de resíduos	Custo por habitação/ramal/por percurso
Água	M3 de água	Custo por m3

Ação social	Nº de beneficiários	Custo por beneficiário
Educação	Escola/estabelecimento	Custo por escola
Cultura	Nº de ações Nº de Bibliotecas	Custo por ação, por biblioteca
Desporto, tempos livres	Nº de piscinas Nº de campos de futebol Nº de campos de ténis ...	Custo por...
Transportes e comunicações	Kms/percursos	Custo por Km/percurso
Comércio e turismo	Nº de mercados e feiras, de postos de turismo	Custo dia
Habitação	Nº de habitações sociais	Custos por habitação
Proteção civil, polícia municipal	Trabalhadores Hora	Custo por trabalhador/hora
Gestão do equipamento	Nº de equipamento	Custo por equipamento
Ordenamento do território Urbanismo	Licença Vistoria Fiscalização Projetos (elaboração) Processos resolvidos	Custo por...
Cemitério	Nº de cemitérios	Custo dia
Outros		

Fonte: Manual de implementação SNC-AP

A partir da proposta de atividades auxiliares e principais para os municípios, apresenta ainda a proposta de indutores de custo e do custo final a obter, o que pode simplificar e apoiar a implementação do subsistema de contabilidade de gestão.

Mas a obtenção da informação contabilística vasta e eventualmente de difícil consulta em tempo oportuno, faz com que se torne importante a definição e utilização de um conjunto de indicadores que sintetizem a informação para o gestor (vertente interna da contabilidade de gestão) e para os utilizadores externos (vertente externa da contabilidade de gestão). Salienta-se que essa necessidade é também evidenciada nos outros subsistemas contabilísticos e por isso, é fundamental que seja identificado um conjunto

de indicadores, calculados com base na informação contabilística, para apoiar a gestão e os que devem ser divulgados aos utilizadores externos, no Relatório de Gestão.

2.3. Os Indicadores e a Avaliação de Desempenho dos Municípios Portugueses

2.3.1. Indicadores de Desempenho

Segundo Guzmán (2003), entre os diversos instrumentos de gestão para analisar o desenvolvimento de cada entidade, que sofreram estudos ao longo dos tempos, é de se acentuar a relevância dos indicadores como instrumento do processo de gestão. É assim possível medir o desempenho de uma entidade pública ou privada com um leque de indicadores financeiros, económicos ou orçamentais, que são comparados com os valores de anos anteriores, com os objetivos dessa mesma entidade ou com valores de outras entidades que lhe sejam semelhantes (Protopopescu, 2013).

Segundo Luitz e Rebelato (2003), os motivos que levaram à medição do desempenho são:

- Realizar comparações de desempenho com outras entidades;
- Demonstrar o seu desempenho aos diversos utilizadores das informações da entidade em questão;
- Verificar se as estratégias de curto, médio e longo prazo estão a ser cumpridas.

Os mesmos autores referem ainda que os indicadores escolhidos pela entidade devem estar relacionados com a estratégia definida pois, se o mesmo não ocorrer, as conclusões retiradas pela informação não irão ser confiáveis.

Kaplan e Norton (1996) já referiam que alguns autores afirmavam que os gestores não conseguem trabalhar com múltiplos indicadores financeiros e não-financeiros que, por um lado, apesar de reconhecerem que avaliar uma entidade apenas com indicadores financeiros não é suficiente, por outro lado, argumentavam que a utilização de diversos indicadores torna a avaliação confusa e que pode levar a sinais ambíguos e conflitantes sobre quais os valores da entidade. No entanto Kaplan e Norton discordam, afirmando que deve ser tido em consideração o complexo ambiente competitivo que existe entre as várias empresas. Isto faz com que os gestores necessitem de todas as informações relevantes para uma boa tomada de decisão e não apenas uma parte dela. Assim cada

entidade deve deter um bom conjunto de indicadores de desempenho que possam verificar o sucesso dos seus objetivos (Beuren e Martins, 2001).

Ittner *et al* (1998) referem que, o conjunto de indicadores que irá avaliar o desempenho de cada entidade deve conter indicadores de cariz financeiro e não-financeiro de modo a que sejam fornecidas informações adicionais sobre o esforço da gerência.

A maior parte dos trabalhos referentes à avaliação de entidades quer públicas, quer de carácter privado, referem a formação de indicadores como forma de apoio à gestão, como é o caso dos trabalhos efetuados por Kaplan (1984), Kaplan e Norton (1992), Ittner *et al* (1998), Beuren e Martins (2001), Aibar Guzmán (2003), Luitz e Rebelato (2003), Gregory e Wellington (2007), Fernandes (2007), Pinteá e Achim (2010), Gonçalves *et al* (2011), Monea e Guță (2011), Teixeira *et al* (2011), Teixeira *et al* (2013), Souza *et al* (2014), Trigueiros (2014), Astrini (2015), Turley *et al* (2015), Cruz e Marques (2017), Chiareto *et al* (2018), Teixeira *et al* (2018).

Segundo Adair *et al* (2006), medir o desempenho de uma entidade pública ou privada tem quatro fases:

- Conceptualização;
- Seleção e/ou desenvolvimento de indicadores;
- Recolha e análise de dados;
- Reportar os resultados.

Ao seleccionar os indicadores para avaliar uma entidade é necessário ter em conta o que define um indicador e as suas características de forma a que sejam escolhidos os indicadores adequados aos objetivos pré-definidos.

2.3.2. Caracterização de Indicadores

Indicadores são ferramentas de gestão necessárias para avaliar entidades ou acompanhar as atividades da mesma. Torna-se assim possível a avaliação, expressa em números, de projetos, programas, processos e políticas públicas definida em tempo, espaço ou numa estrutura organizacional. Estes instrumentos de informação que irão apoiar os diversos intervenientes nas suas tomadas de decisões tornam possível medir o nível de cumprimento de metas de forma a que seja possível propor melhorias, mesmo que o objetivo tenha sido ultrapassado, ou propor medidas de correção aos problemas

identificados. (Bluglea,2004 – citado por Monea e Guta,2011; Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços, 2008; Scheren et al, 2018).

Assim os indicadores de desempenho podem ser definidos:

- Num contexto tradicional, como o processo de quantificar a eficácia e eficiência das ações efetuadas no passado (Neely *et al*, 1997),
ou
- Como um processo de monitorizar e controlar as atividades organizacionais, se forem utilizados com regularidade, para garantirem o sucesso dos seus objetivos (Neely *et al*, 2006).

Um bom indicador segundo Kennerley e Neely (2003:219) ou segundo Neely *et al* (1997:1135 e 1136) deve:

- “Derivar da estratégia da empresa”;
- “Ser de fácil compreensão, quer na sua formação quer no seu reporte”;
- “Fornecer feedback atempado e rigoroso”;
- “Ser baseado em quantidades, que possam ser influenciadas ou controladas”;
- “Ser pertinente para a gestão”;
- “Deter objetivos específicos”;
- “Ser armazenado de forma automática como parte do processo”;
- “Ser efetuado em rácios e não em valores absolutos”;
- “Ser visto como um meio e não como um fim”;
- “Ser interpretado e avaliado no contexto da envolvente”;
- “Deter como referencial de comparação outras entidades semelhantes ou o setor de atividade”;
- “Ser preciso, relativamente ao que se pretende medir”;
- “Ser objetivo, não tendo como base uma opinião”.

Grateron (1999:10) refere que os indicadores devem ser capazes de medir não só as atividades realizadas como também os resultados que são obtidos e os recursos previamente utilizados. Deverão também ser capazes de identificar diferenças significativas entre os valores obtidos e os valores-padrão pré-estabelecidos. A validade de um indicador vai acabar por depender da sua qualidade e, por isso, o autor acrescenta que as principais qualidades de um indicador são:

- Relevância – “Os valores fornecidos devem ser imprescindíveis para controlar, avaliar, tomar decisões, prestar contas, estabelecer corretivos”;
- Pertinência – “Adequação do indicador para o que se quer medir e se há validade no tempo e espaço”;
- Objetividade – “O cálculo deve considerar as magnitudes do valor. Não há possibilidades de interpretações erradas”;
- Sensibilidade – “A unidade de medição do indicador deve ser eficaz para permitir identificar pequenas variações, se estas forem de importância”;
- Precisão – “A margem de erro deve ser calculada e ser aceitável, ou seja, que não distorça a sua interpretação”;
- Custo-benefício – “O custo para obter o resultado da aplicação do indicador deve ser menos que o benefício da informação que fornece e, ao mesmo tempo, deve ser fácil calcular e de interpretar”.

Os indicadores são uma ferramenta importante para avaliar e atingir o sucesso de uma organização pelo que se torna importante que toda a organização tome conhecimento dos mesmos. Neely *et al* (1997) sugerem que sejam registados os diversos indicadores, pelo que estes registos devem demonstrar:

Quadro 10 – Elementos Definidores dos Indicadores

Quadro de Registo dos Elementos que Definem os Indicadores
Designação
Propósito
Relações
Objetivo
Fórmula
Frequência
Responsável pela Mensuração
Fonte
Responsável pela Ação
Ações a tomar
Notas e comentários

Fonte: Neely *et al* (1997)

No passado as entidades preocupavam-se com a utilização de indicadores financeiros internos, não sendo muito utilizados os indicadores não financeiros ou de comparações externas (Neely *et al*, 1995), no entanto cada vez mais são utilizados indicadores não financeiros de maneira a que seja caracterizado da melhor forma o desempenho empresarial, como é o caso da qualidade, das capacidades dos trabalhadores, das políticas sociais. (Monea e Guta, 2011). Já Kaplan (1986) referia que uma entidade que tenha os seus sistemas orientados a níveis financeiros não conseguirá, por exemplo, obter os resultados da diminuição do tempo no lançamento de um novo produto, da flexibilidade que os sistemas de produção controlados por computadores oferecem, ou mesmo da redução substancial dos tempos de processamento e produção, em virtude da modernização tecnológica e de fabricação.

Os indicadores financeiros apesar de serem relevantes para demonstrar a situação económico-financeira da empresa, não são suficientes para ter uma total noção de todas as vertentes envolvidas na mesma, como o caso da relação com os clientes, com os fornecedores ou outros *stakeholders*.

2.3.3. Classificação dos Indicadores

Existem diversas formas de classificar os indicadores de desempenho numa entidade.

Grateron (1999) classifica os indicadores segundo a sua natureza, o seu objeto e o seu âmbito.

Em relação à sua natureza os indicadores são reunidos de acordo com o que se procura avaliar ou medir, isto é, pela sua eficiência, eficácia, economia, efetividade, equidade, excelência, cenário, perpetuidade e legalidade. Neste caso, Guzmán (2003), AECA (2002) e a lei 66-B/2007, de 28 de dezembro (SIADAP 1), identificaram quatro principais categorias de indicadores, segundo a sua natureza, que julgaram ser as mais relevantes para avaliar as diversas entidades. Sendo estas:

- Eficiência – Define-se através da relação entre os *inputs*, *outputs* e os resultados obtidos, ou seja, a capacidade de maximizar os resultados minimizando o máximo possível os recursos utilizados. Será importante observar os aumentos relativos aos trabalhadores, quer a nível do número de pessoas quer a nível dos custos associados aos mesmo, e a eficiência a nível global comparando o volume dos *outputs* com o conjunto dos *inputs* utilizados no processo de compor esse mesmo *output*. A

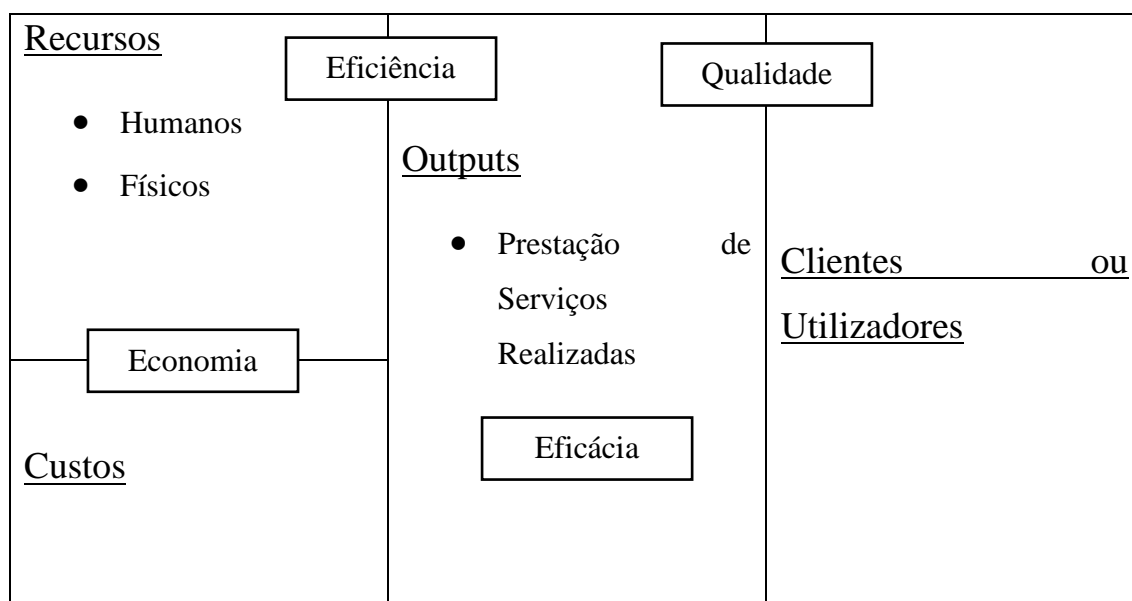
eficiência acaba por relacionar os recursos, físicos ou humanos, com os outputs detidos pela entidade.

- Eficácia – Refere-se ao grau de cumprimento dos objetivos que terão de ser propostos em cada área dos serviços de cada entidade, sendo necessário em primeiro lugar definir os objetivos que a entidade pretende em cada área em análise. Estes tipos de indicadores irão relacionar os *outputs*, os resultados e os objetivos. AECA (2002) refere a importância que deverá abordar os diversos níveis de gastos, como é o caso da área de investimentos. A nível da relação entre o tipo de indicadores podemos concluir que a eficácia irá incidir apenas nos outputs que a entidade detém face aos seus objetivos.
- Qualidade – Como as entidades têm como principal objetivo a satisfação e a melhoria da qualidade de vida dos seus clientes, este tipo de indicadores acabam por se tornarem fundamentais para a gestão das diversas entidades. Indicam a perceção do serviço ou produto para o utilizador, de outro modo, indicam se um produto ou serviço detém características que satisfaçam todas as necessidades dos utilizadores. Deverá ser efetuada uma distinção entre a qualidade objetiva, sendo os indicadores de execução relacionados com a própria prestação de serviços, e a qualidade subjetiva, em que a medição é baseada em opiniões ou atitudes demonstradas pelos cidadãos relativamente aos serviços prestados pelos municípios. AECA (2002) refere que, no caso dos indicadores com bases objetivas, cada indicador deve ser avaliado consoante o objetivo para que foi formado, por exemplo, os indicadores relacionados com o tempo de resposta deverão ter uma tendência decrescente, por outro lado, os indicadores relacionados com a quantidade de recursos dispostos aos residentes deverão aumentar. No caso dos indicadores com base nas opiniões deverão tender a diminuir os relacionados com reclamações dos serviços prestados e, por outro lado, deverão aumentar os relacionados com a valorização dos mesmos serviços prestados. Desta forma a qualidade está relacionada com os usuários e com os outputs, produtos ou serviços, que os mesmos adquirem.
- Economia – Traduz-se no grau de racionalização dos custos envolvidos nos diferentes serviços/produtos, das aquisições efetuadas e das condições dessas mesmas aquisições, dependendo assim não só do que a empresa precisa, mas também das condições presentes no mercado em questão. Ou seja, a aquisição deve ser feita ao menor custo possível, numa quantidade necessária e com uma qualidade adequada. O objetivo deverá estar em medir os custos e a diminuição alcançada dos mesmos, quer

estes sejam a nível dos trabalhadores, com os serviços adquiridos ou diminuir os custos (em termos unitários) face ao número de habitantes. Assim a economia vai relacionar os custos e os recursos (físicos ou humanos).

É possível relacionar os quatro tipos de indicadores referidos anteriormente, tal como podemos verificar através da Figura 1:

Figura 1 – Relação entre os Indicadores Segundo a sua Natureza



Fonte: AECA (2002)

De acordo com o objeto, os indicadores são agrupados, de acordo com Grateron (1999), segundo o alvo de medição ou avaliação:

- Indicadores de resultado – Resultados obtidos em relação aos resultados esperados ou desejados, normalmente indicadores de eficácia.;
- Indicadores de Processo – Referem-se aos indicadores de eficiência e são normalmente utilizados quando não é possível utilizar indicadores de resultado;
- Indicadores de Estrutura – Avaliam o custo e a utilização dos recursos. Pela sua natureza estes indicadores podem ser considerados como indicadores de economia;
- Indicadores Estratégicos – Procuram avaliar os aspetos não relacionados diretamente com as atividades desenvolvidas, mas que tem efeito sobre os resultados destas atividades sendo que normalmente são provocados por fatores externos.

De acordo com o âmbito, segundo Grateron (1999), os indicadores são:

- Internos – São consideradas as variáveis internas em relação ao funcionamento de uma entidade ou organização;

- Externos – Consideram os acontecimentos externos que podem ter impacto nas atividades e serviços prestados.

Já Kaplan e Norton (1996a) apresentam dois tipos de indicadores. O primeiro, designado por indicadores de tendência (*leading*), são específicos a uma determinada área de negócio, refletem a singularidade da estratégia e ainda fornecem informações de tendência ou previsionais. Já o segundo, designado por indicadores de ocorrência (*lagging*), representa acontecimentos ou resultados passados.

Parmenter (2002) apresenta a classificação de uma forma hierarquizada:

- Indicadores de Resultado – Tem como objetivo avaliar o desempenho da entidade no seu global;
- Indicadores de Desempenho – São obtidos com um conjunto de indicadores chave de desempenho de um departamento, de uma área de negócio ou de um processo global;
- Indicadores Chave de Desempenho – São obtidos nos locais onde os processos são executados.

Kaplan e Norton (1992) classificam os indicadores em quatro perspetivas:

- Perspetiva Financeira – Indicam se a estratégia, sua implementação e execução estão a contribuir para a melhoria dos resultados financeiros;
- Perspetiva dos Clientes – Demonstra o desempenho da entidade na perspetiva dos seus clientes ou utentes. Nesta área os indicadores irão ter como base quatro categorias: tempo, qualidade, serviço e desempenho e o custo dos bens. Nesta perspetiva pretende-se alcançar a satisfação dos seus clientes o que irá proporcionar, por consequência, um crescimento financeiro sustentável;
- Perspetiva dos Processos Internos – De forma tradicional esta área iria apenas monitorizar e melhorar os processos já existentes na entidade. No entanto, no *Balanced Scorecard* existe uma procura de novos processos existentes no mercado. Esta perspetiva tem igualmente como objetivo a criação de novos produtos e serviços, ou seja, inovações que vão de encontro com a satisfação do cliente e, por conseguinte, com os objetivos financeiros da entidade;
- Perspetiva da Aprendizagem e do Desenvolvimento Organizacional – Identifica a infraestrutura que a organização deve deter para criar um crescimento sustentável a longo prazo. Determina igualmente as competências que são fundamentais para garantir a realização com sucesso das entidades, da satisfação dos clientes e dos

objetivos financeiros. A estrutura organizacional é baseada nas pessoas, nos sistemas e nos procedimentos organizacionais.

No entanto, como perspetiva deste trabalho e do trabalho efetuado por Carvalho *et al* (2018), os indicadores podem ser também classificados através de:

- Indicadores Económico-Financeiros – Têm por objetivo fornecer informações que demonstrem o estado económico, financeiro e monetário de uma entidade. Neste caso são retiradas informações dos diversos documentos contabilísticos que lhes estão subjacentes, isto é, as demonstrações financeiras e anexos.
- Indicadores Orçamentais – Têm como objetivo transmitir informações que demonstrem o desempenho orçamental dos municípios. Para o cálculo destes indicadores são retiradas as informações necessárias dos documentos orçamentais da receita e da despesa.

2.3.4. Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) e a avaliação da gestão financeira, patrimonial, económica e orçamental dos municípios portugueses.

O facto de as entidades apresentarem diversas demonstrações, torna possível a elaboração de indicadores de desempenho sobre diferentes óticas, quer através de prestação de contas obrigatórias, quer através de divulgação voluntária ou disponibilizada por estudos independentes, como é o caso do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) (Teixeira *et al*, 2011).

O AFMP é um documento de referência em Portugal, em relação à avaliação dos 308 municípios existentes no país. Este trabalho, liderado pelo Prof. Dr. João Carvalho, teve início com a análise dos documentos de prestações de contas referentes ao ano económico de 2003.

Da análise dos diferentes AFMP divulgados anualmente, conseguimos verificar que a estrutura do projeto, desde o AFMP de 2003 ao AFMP de 2017, foi alterando ao longo do tempo. O projeto, atualmente, divide-se em seis capítulos:

- Capítulo 1 – O Setor Local e os Municípios Portugueses;
- Capítulo 2 – Análise da Execução Orçamental dos Municípios;
- Capítulo 3 – Análise Financeira, Económica e Patrimonial dos Municípios;
- Capítulo 4 – O Setor Empresarial Local e Grupos Autárquicos;

- Capítulo 5 – *Ranking* Global;
- Capítulo 6 – Resumo e Conclusões.

Para além da estrutura do projeto, o anuário inicialmente não tinha uma amostra completa dos municípios, contando apenas com 57% da população, ou seja, com 175 municípios. Apenas em 2005 foi possível reunir os documentos de todos os municípios portugueses.

Neste documento é feita uma análise detalhada do desempenho orçamental e patrimonial dos municípios, onde é sintetizada a avaliação do seu desempenho através de indicadores que têm por base a prestação de contas anual dos 308 municípios portugueses (Teixeira *et al*, 2013).

Inicialmente é feita uma análise aos municípios por cada área específica, quer seja a nível orçamental ou financeiro. Neste caso são utilizados diversos indicadores considerados adequados a cada área, pelos autores, de forma a que seja possível demonstrar o estado dos municípios. No entanto, não são demonstrados os valores correspondentes a todos os municípios havendo apenas uma identificação dos melhores e piores municípios em cada indicador.

Em 2006, foi apresentado pela primeira vez o *ranking* global dos municípios. Neste ano foram apresentados os 50 melhores municípios com base em 10 indicadores que os autores consideram os mais relevantes para a avaliação do estado a nível orçamental e financeiro dos 308 municípios. Já no AFMP de 2017 são apresentados 11 indicadores e são apresentados os melhores municípios consoante as suas dimensões, sendo posteriormente demonstrado por distrito.

A nível dos indicadores presentes no AFMP de Carvalho *et al* (2018), podemos fazer a sua apresentação tendo em conta a análise na perspetiva orçamental e económico-financeira e os indicadores envolvidos no *Ranking* Global presentes no Capítulo 5 do anuário.

Dos indicadores a nível orçamental, apresentamos no quadro que se apresenta de seguida, os trinta e um indicadores que constam no AFMP:

Quadro 11 – Indicadores Orçamentais Presentes no AFMP

Indicadores	Nome do Indicador/Fórmula do Indicador	
1	Grau de Execução da Despesa	
2	Grau de Execução da Receita	
3	Receitas por cobrar/Receitas liquidadas	
4	Despesa do Investimento/Despesas Totais	
5	Despesas de Pessoal/Despesas Totais	
6	Grau de Execução da Despesa a nível de Compromisso	Compromissos/Despesa Prevista
7	Grau de Execução da Receita ao nível das Liquidações	(Receita Liquidada-Liquidações Anuladas) /Receita Prevista
8	Independência Financeira	Receitas Próprias/Receitas Totais
9		Transferências/Receitas Totais
10		Passivos Financeiros/Receitas Totais
11	Equilíbrio Orçamental	
12	Impostos e Taxas/Receita Total Cobrada	
13	Despesa Paga/Despesa Prevista	
14	Despesa Paga/Despesa Comprometida	
15	Pessoal Pago/Despesa Total Paga	
16	Aquisição de Bens e Serviços Pagos/Despesa Total Paga	
17	Juros e Outros Encargos Pagos/Despesa Total Paga	
18	Transferências Correntes Pagas/Despesa Total Paga	
19	Subsídios Pagos/Despesa Total Paga	
20	Transferências e Subsídios Pagos/Despesa Total Paga	
21	Aquisição de Bens de Capital Pagos/Despesa Total Paga	
22	Transferências de Capital Pagas/Despesa Total Paga	
23	Ativos Financeiros Pagos/Despesa Total Paga	
24	Passivos Financeiros Pagos/Despesa Total Paga	
25	Despesas Correntes Pagas/Despesa Total Paga	
26	Despesa de Capital Pagas/Despesa Total Paga	
27	Despesas de Investimento/População	
28	Aquisição de Bens de Capital/ (Aquisição de Bens de Capital + Transferências de Capital)	
29	Transferências de Capital/ (Aquisição de Bens de Capital + Transferências de Capital)	
30	Juros/Investimento Total	
31	Média Receita Corrente/Dívida Total	

Fonte: *Elaboração Própria*

No caso económico-financeiro podemos verificar, no Quadro 12, a existência de trinta e cinco indicadores no AFMP, dos quais dezanove são de fonte financeira e os restantes são de cariz económico.

Quadro 12 – Indicadores (formula de cálculo) Financeiros e Económicos Presentes no AFMP

Indicadores	Nome do Indicador/Fórmula do Indicador	
1	EBITDA ⁴	Resultados Operacionais + (Depreciações e Amortizações) +Provisões
2	EBITA/Proveitos Operacionais	
3	Bens de Domínio Público/Ativo Líquido Total	
4	(Imobilizado Corpóreo + Imobilizado Incorpóreo) /Ativo Líquido Total	
5	Investimentos Financeiros/Ativo Líquido Total	
6	Existências/Ativo Líquido Total	
7	Dívidas de Terceiros (Ativo)/Ativo Líquido Total	
8	Disponibilidades/Ativo Líquido Total	
9	(Acréscimos + Diferimentos) /Ativo Líquido Total	
10	Fundos Próprios/Ativo Líquido Total	
11	Limite Total da Dívida	(Passivo Exigível-Dívidas não Orçamentais) / (1,5xMédia da Receita Corrente Líquida Cobrada)
12	Prazo Médio de Pagamentos	
13	Ativo Não Corrente/Ativo Líquido Total	
14	Ativo Corrente/Ativo Líquido Total	
15	Passivo Total/ (Capital Próprio + Passivo Total)	
16	Capital Próprio/ (Capital Próprio + Passivo Total)	
17	Passivo Médio e Longo Prazo/Passivo Total	
18	Passivo Curto Prazo/Passivo Total	
19	Passivo Exigível/Ativo Líquido Total	
20	Custos com Pessoal/Custos Totais	
21	Fornecimentos e Serviços Externos/Custos Totais	
22	(Amortizações + Provisões) /Custos Totais	
23	Transferências e Subsídios Concedidos/Custos Totais	
24	Custos Extraordinários/Custos Totais	
25	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas/Custos Totais	
26	Custos Financeiros/Custos Totais	
27	Vendas e Prestações de Serviços/Proveitos Totais	
28	Impostos e Taxas/Proveitos Totais	
29	Transferências e Subsídios Obtidos/Proveitos Totais	
30	Trabalhos para a Própria Entidade/Proveitos Totais	
31	Proveitos Suplementares/Proveitos Totais	
32	Proveitos Financeiros/Proveitos Totais	
33	Proveitos Extraordinários/Proveitos Totais	
34	Resultados Económicos/Proveitos Totais	
35	Resultados Económicos/População	

⁴ EBITDA: *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

Fonte: *Elaboração Própria*

No caso do *Ranking* Global, em 2017, são apresentados onze indicadores que os autores consideraram os mais apropriados para efetuar uma comparação da gestão financeira dos municípios. Pretendem, assim, hierarquizar os municípios consoante o seu desempenho, medido por esses indicadores, são apresentados no quadro 13.

Quadro 13 – Indicadores (e formula de cálculo) do Ranking Global Presentes no AFMP

Nº	Nome do Indicador	Fórmula
1	Índice de Liquidez	$(\text{Dívidas a Receber CP} + \text{Disponibilidades}) / \text{Dívidas a Pagar CP}$
2	Razão entre o Resultado operacional e os Proveitos Operacionais	$(\text{Proveitos Operacionais} - (\text{Custos Operacionais-Amortizações-Provisões})) / \text{Proveitos Operacionais}$
3	Peso do Passivo Exigível no Ativo	$\text{Dívidas a Pagar} / (\text{Ativo Total} - \text{Bens de Domínio Público})$
4	Passivo por Habitante	$\text{Dívidas Totais (Passivo Exigível)} / \text{População}$
5	Grau de Cobertura da Despesa	$\text{Despesas Comprometidas} / \text{Receitas Liquidadas}$
6	PMP	
7	Grau de Execução do saldo efetivo na ótica dos compromissos	$(\text{Receitas Efetivas Liquidadas} - \text{Despesas Efetivas Comprometidas}) / \text{Receitas Efetivas Liquidadas}$
8	Índice da Dívida Total	$(\text{Passivo Exigível} - \text{Operações de Tesouraria}) / \text{Média da Receita Corrente Líquida Cobrada}$
9	Índice Superavite	$(\text{Despesas Pagas} + (\text{Depósitos e Caixa-Operações de Tesouraria})) / \text{Despesas Comprometidas}$
10	Impostos por Habitante	$\text{Impostos Diretos} / \text{População}$
11	Peso Passivo Exigível Consolidado nos Rendimentos Próprios	$\text{Passivo Exigível} / \text{Proveitos Próprios}$

Fonte: *Carvalho et al (2018)*

Assim, relativamente ao ano de 2017 são estes os indicadores utilizados na elaboração do *Ranking* dos Municípios Portugueses.

3. Estudos Anteriores

Neste ponto serão apresentados alguns estudos efetuados por diferentes autores e que consideramos serem relevantes para o tema deste estudo.

Quadro 14 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Contabilidade Pública Autárquica em Portugal e a Informação Divulgada em Regime de Caixa e de Competência: O caso de um Município do Distrito de Coimbra”

Autores	Miguel Gonçalves; Cláudio Correia; Maria da Conceição Marques	
Data	Dezembro, 2011	
Objetivo	Metodologia	Conclusão
Verificar o grau de conformidade das práticas e informação com os requisitos contabilísticos.	Analisar as contas de 2008 e 2009 do Município de Oliveira do Hospital, comparando com base em parâmetros médios nacionais presentes no AFMP de 2008.	Não é uma entidade financeiramente dependente, onde os seus valores eram de 34% e de 30%, ou seja, ambos inferiores a 50% (média nacional). Por outro lado, em 2008 a independência financeira apresentava uma média de 49% o que demonstra que o município em questão estava abaixo da média nacional.
		O grau da receita e da despesa ficaram abaixo da média nacional, o que leva a concluir que a entidade deveria elaborar orçamentos previstos mais realistas, de forma a que a despesa seja superior aos direitos de liquidação da receita, o que se verificou em 2008 e em 2009.
		Denotou-se incumprimentos presentes no POCAL, tais como, a incoerência entre a inexistência de valor nos investimentos no balanço e o valor apresentado em "Rendimentos de Imóveis", a ausência de valor em existências e no caso do passivo a ausência de acréscimos de custos. Estes acontecimentos acabam por provocar uma falta de fiabilidade nas suas informações.
		Verificou-se a omissão na aplicação da contabilidade de custos.

Fonte: *Elaboração Própria*

Quadro 15 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: "Os Indicadores de Desempenho Utilizados nos Municípios do Distrito de Setúbal"

Autores	Ana Bela Teixeira; Carlos Mata; Pedro Pardal e Nuno Teixeira	
Data	Fevereiro, 2012	
Objetivo	Metodologia	Conclusão
Identificação da informação disponibilizada sobre indicadores de desempenho dos diversos	Efetuaram uma análise de conteúdo do AFMP de 2008 e dos relatórios e contas dos diversos municípios do distrito de Setúbal através da verificação dos	Ausência da divulgação de indicadores com base na contabilidade de custos.
		Existe uma divulgação de indicadores de natureza orçamental, económicos e/ou financeiros.

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

municípios existentes no distrito de Setúbal.	indicadores divulgados e o tratamento da informação recolhida foi efetuada através de quadros e estatística descritiva.	Os municípios que genericamente se encontram melhor posicionados são Alcácer do Sal, Almada e Grândola. O município que se apresenta com um pior desempenho, nos indicadores analisados é Santiago do Cacém
---	---	---

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 16 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “O Relatório de Gestão e a Avaliação e Comparação do Desempenho dos Municípios Portugueses - O Caso dos Municípios no Distrito de Setúbal”

Autores	Ana Bela Teixeira; Nuno Teixeira; Pedro Pardal e Carlos Mata	
Data	2012	
Objetivo	Metodologia	Conclusão
Comparar o desempenho dos municípios do distrito de Setúbal com base nos seus relatórios de Gestão.	Elaboração e tratamento de dados de inquéritos; Análise de conteúdo dos relatórios e contas dos municípios.	Ausência de indicadores com base na contabilidade de custos. São divulgados fundamentalmente indicadores de cariz orçamental, económicos e/ou patrimoniais. São apresentados 159 indicadores: <ul style="list-style-type: none"> • 115 orçamentais • 44 económicos e patrimoniais Ainda se verificou a ausência de indicadores em 3 municípios Esta realidade faz com que não seja possível a comparabilidade entre os municípios.

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 17 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Indicadores de Desempenho e a Accountability na Administração Pública”

Autores	Joana Oliveira	
Data	2012	
Objetivo	Metodologia	Conclusão
Descobrir quais são os indicadores que mais influenciam as classificações dos municípios de Portugal.	Através de uma metodologia quantitativa, foram recolhidos 15 indicadores presentes no AFMP de 2012 e aplicados aos 308 municípios portugueses nos anos de 2008 a 2010.	Os indicadores Dívidas a Terceiros por Habitante, a Liquidez, o Endividamento Líquido por Habitante, a Diminuição de Passivos Financeiros e a Diminuição do Endividamento Líquido são os mais relevantes na classificação dos municípios. Há um maior peso no endividamento que nas ocorrências operacionais. Foi ainda evidenciado uma correlação a nível das épocas eleitorais, ou seja, existe um aumento do endividamento em épocas eleitorais.

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 18 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Análise do Desempenho Socioeconômico de Municípios Gaúchos Emancipados”

Autores	Marcos Souza; Sabrina Marengo; Lauro Almeida	
Data	Julho, 2014	
Objetivo	Metodologia	Conclusão
Verificar se existem diferenças no desempenho, nas dimensões financeiras e socioeconômicas dos municípios gaúchos emancipados e dos respectivos municípios de origem	É feita uma comparação dos indicadores do ano anterior à data de emancipação com os indicadores da pós-emancipação, que são recolhidos das bases de dados do Sistema de Finanças do Brasil; da Secretaria do Tesouro Nacional; da Fundação de Estudos Econômicos e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística	Não existe uma diferença significativa no desempenho dos municípios emancipados dos municípios de origem.
		Com base na análise individualizada por município e indicador, é verificado que 92% dos municípios emancipados apresentam receita própria negativa, tornando-os dependentes dos recursos transferidos pelo estado.
		Os indicadores relativos aos gastos com educação, saúde, cultura, saneamento, habitação e urbanização, são inferiores nos municípios emancipados. Sendo igual para os restantes indicadores socioeconômicos.

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 19 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: “Análise de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentais da Prefeitura Municipal de Carmo do Paraíba. Período de 2011 a 2013”

Autores	Monalisa da Silva Carneiro; Geovane Camilo dos Santos	
Data	Dezembro, 2014	
Objetivo	Metodologia	Conclusão
Verificar a situação financeira do Município de Carmo do Paraíba.	Foram recolhidos os dados junto do município, onde foram analisados os balanços patrimoniais, orçamentais e financeiros do período de 2011 a 2013 e, posteriormente, foram efetuados os indicadores necessários para serem analisados.	Através do Balanço Patrimonial:
		Os bens e direitos da entidade são capazes de cobrir as suas obrigações de curto e de longo prazo.
		Através do Balanço Financeiro:
		Foi conseguido o pagamento das obrigações necessárias. Contudo foi necessário recorrer a receitas correntes visto as receitas de capital não serem capazes de cobrir as despesas de capital.
		Através do Balanço Orçamentário:
		Os gestores não foram capazes de cumprir com o que era previsto em relação às receitas arrecadadas. No entanto, foi demonstrada a existência de eficiência nas atividades do município visto terem ocorridos menos gastos para a prestação de serviços necessários para a população.

Fonte: *Elaboração Própria*

Quadro 20 – Objetivo, Metodologia e Conclusão do Artigo: O Desempenho Orçamental de 2014 a 2016 dos Municípios do Distrito de Setúbal

Autores	Ana Bela Teixeira; Carlos Mata; Pedro Pardal e Nuno Teixeira	
Data	Fevereiro, 2018	
Objetivo	Metodologia	Conclusão
Análise comparativa do desempenho orçamental dos municípios do distrito de Setúbal.	Cálculo de indicadores recolhidos dos documentos de prestação de contas dos municípios de 2014 a 2016. Desta maneira é efetuado uma análise de conteúdo através de quadros e estatística descritiva.	Foi verificado que o município do Seixal apresenta maiores valores a nível das receitas cobradas, das receitas próprias, das despesas pagas e das despesas com o pessoal Ao nível da relação da despesa corrente vs a despesa de capital, o município de Almada foi o que apresentou valores com maior oscilação. No caso do grau de cobertura das despesas pelas receitas foi denotado que, quer a nível do grau de execução da receita liquidada perante as despesas comprometidas, quer para o grau de execução da receita cobrada face às despesas pagas, o município que apresentou valores superiores foi o município do Montijo.

Fonte: *Elaboração Própria*

4. Evidência Empírica

Após ter efetuado o enquadramento teórico, onde se evidenciaram aspetos relativos à avaliação de desempenho e aos indicadores, apresenta-se a metodologia utilizada no estudo empírico.

4.1. Metodologia

Neste capítulo é apresentada a metodologia adotada para a questão de investigação, apresentada a população e identificada a amostra. Este estudo é efetuado a partir dos indicadores orçamentais e financeiros divulgados no Relatório de Gestão dos municípios da amostra. Estes dados são recolhidos através dos relatórios e contas dos municípios.

De acordo com Taylor e Bogdan (1987), a metodologia é a forma como abordamos uma determinada problemática e procuramos respostas para esse problema ou, por outras palavras, é o modo como se dirige uma investigação.

O objetivo deste estudo, através da análise de conteúdo das demonstrações financeiras, é analisar se os municípios divulgam indicadores no Relatório de Gestão de modo a poder efetuar-se a avaliação do seu desempenho de forma comparativa de um ano para o outro e ainda se é possível comparar o desempenho entre municípios, o que constitui uma análise qualitativa.

Também de acordo com Taylor e Bogdan (1987:20), a pesquisa qualitativa é "aquela que produz dados descritivos: as próprias palavras de pessoas, faladas ou escritas, e comportamento observável".

Segundo LeCompte (1995), citado por Gomez *et al* (1996: 11), a pesquisa qualitativa pode caracterizar-se como "uma categoria de desenhos de pesquisa que extraem descrições de observações que tomam a forma de entrevistas, narrativas, notas de campo, gravações, transcrições de áudio e videocassetes, registos escritos de todos os tipos, fotografias ou filmes e artefactos"

Ferreira *et al* (2016) referem que a pesquisa qualitativa permite ao pesquisador debruçar-se de modo mais intensivo o tema que pretende abordar. Valoriza o processo de pesquisa e tem em conta todos os ângulos que o tema abrange.

Taylor e Bogdan (1987), comparam a história escrita com os métodos qualitativos, referindo que as observações descritivas, entrevistas e outros métodos qualitativos, partilham a mesma antiguidade que a escrita, mas somente nos finais do século XIX,

início do século XX, é que se considerou o que se designa por “métodos qualitativos”, implementado nas investigações sociais.

As pesquisas de carácter qualitativo, segundo Vilela *et al* (2017), apresentam como desvantagens da sua utilização:

1. Dependência da interpretação do pesquisador;
2. Impede a generalização dos resultados;
3. Restringe estudos conclusivos.

Neste estudo, a análise qualitativa assenta numa análise de conteúdo dos relatórios de gestão dos municípios portugueses, de forma a identificar a existência, ou não, de indicadores, quais os indicadores que apresentam e se é possível, no período em análise, por um lado comparar a avaliação do desempenho desses municípios de um ano para outro, mas também efetuar a comparação entre municípios.

Segundo Bockstaller e Girardin (2003), a utilização dos indicadores em estudos não deve ser efetuada em casos puramente descritivos, havendo a necessidade de os mesmos serem utilizados em casos reais. Por essa mesma razão, e para ir ao encontro do objetivo proposto, o estudo é efetuado no setor público, mais especificamente nos municípios portugueses.

Yin (2009), refere a existência de diversas possibilidades na forma como se conduz uma pesquisa apresentando como possibilidade, o caso experimental de pesquisa histórica de análise de informações arquivadas e, aquela que foi aplicada neste trabalho, o estudo de caso.

Estudo de caso, de acordo com o mesmo autor, é uma investigação que tem como base o estudo de pessoas, instituições, processos, organizações ou até eventos, sendo efetuado através da observação, de artefacto, de entrevistas e de documentos. Neste caso, o estudo incide sobre os municípios portugueses.

A análise foi efetuada no Relatório de Gestão dos municípios dos anos de 2015 a 2017 e no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2017, o que permite uma comparação das informações divulgada nos relatórios de gestão e uma avaliação dos municípios da amostra face ao AFMP.

Para além da análise qualitativa, posteriormente utilizaram-se metodologias quantitativas que permitiram complementar a análise de conteúdo efetuada. Recorreu-se aos softwares EXCEL e SPSS para facilitar a análise e descrição estatística dos indicadores em estudo.

4.1. Objeto de Estudo

Portugal apresenta um total de 308 municípios, dos quais 278 encontram-se no Continente, distribuídos por 18 distritos, e os restantes 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Para o presente estudo foram selecionados 20 municípios, de modo a garantir que houvesse representatividade do país e, por isso, os 20 municípios resultam de ter sido selecionado em cada distrito/região, o município com maior número de população residente, como se apresenta de seguida:

Tabela 2 – Caracterização dos Municípios

Distritos e Regiões	Municípios	Área km ²	População Residente		
			2015	2016	2017
Distritos					
Faro	Loulé	764	69.453	69.344	69.044
Évora	Évora	1307	53.654	53.294	52.874
Beja	Beja	1146	34.148	34.021	33.804
Setúbal	Almada	70	169.689	169.330	169.152
Lisboa	Lisboa	100	504.471	504.964	506.088
Santarém	Santarém	533	58.688	58.255	57.823
Portalegre	Portalegre	447	23.175	22.922	22.627
Leiria	Leiria	565	125.721	125.523	125.307
Castelo Branco	Castelo Branco	1438	53.507	53.127	52.703
Coimbra	Coimbra	319	134.578	134.348	134.156
Aveiro	Santa Maria da Feira	216	139.478	138.867	138.613
Viseu	Viseu	507	98.164	97.849	97.423
Guarda	Guarda	712	40.237	39.858	39.486
Porto	Vila Nova de Gaia	168	301.172	300.001	299.820
Braga	Braga	183	181.502	181.182	181.382
Vila Real	Vila Real	379	50.376	50.072	49.951
Bragança	Bragança	1174	34.033	33.766	33.668
Viana do Castelo	Viana do Castelo	319	86.136	85.445	85.017
Regiões					
Açores	Ponta Delgada	123	68.403	68.352	68.055
Madeira	Funchal	76	105.562	104.813	104.442
Total	20	10546	2332147	2325333	2321435

Fonte: Adaptado de PORTADA

Através da leitura da tabela 2 conseguimos verificar que cobrimos um total de 10.546 km² do país, sendo o município com maior área o de Castelo Branco com 1.438 km² e o de menor área o de Almada, com 70 km². Já no caso da população residente, conseguimos verificar que, apesar de Lisboa ter apenas 100 km² de área, é o município da amostra com maior número de população residente, com um total de 506.088 pessoas, tendo como referência o ano de 2017. Por outro lado, o município com o menor número de residentes é Portalegre, com 22.627 pessoas residentes.

O facto de terem sido escolhidos municípios por distrito/região, com o número elevado de população residente fez com que não sejam incluídos na amostra, municípios de pequena dimensão, pelo que a amostra em estudo apresenta:

Tabela 3 – Amostra dos Municípios por Dimensão

Dimensão	Média	Grande	Total
Número de Municípios	12	8	20
Municípios	<ul style="list-style-type: none">∴ Loulé∴ Évora∴ Beja∴ Santarém∴ Portalegre∴ Castelo Branco∴ Viseu∴ Guarda∴ Vila Real∴ Bragança∴ Viana do Castelo∴ Ponta Delgada	<ul style="list-style-type: none">∴ Almada∴ Lisboa∴ Leiria∴ Coimbra∴ Santa Maria da Feira∴ Vila Nova de Gaia∴ Braga∴ Funchal	20

Fonte: Adaptado Teixeira et al (2018)

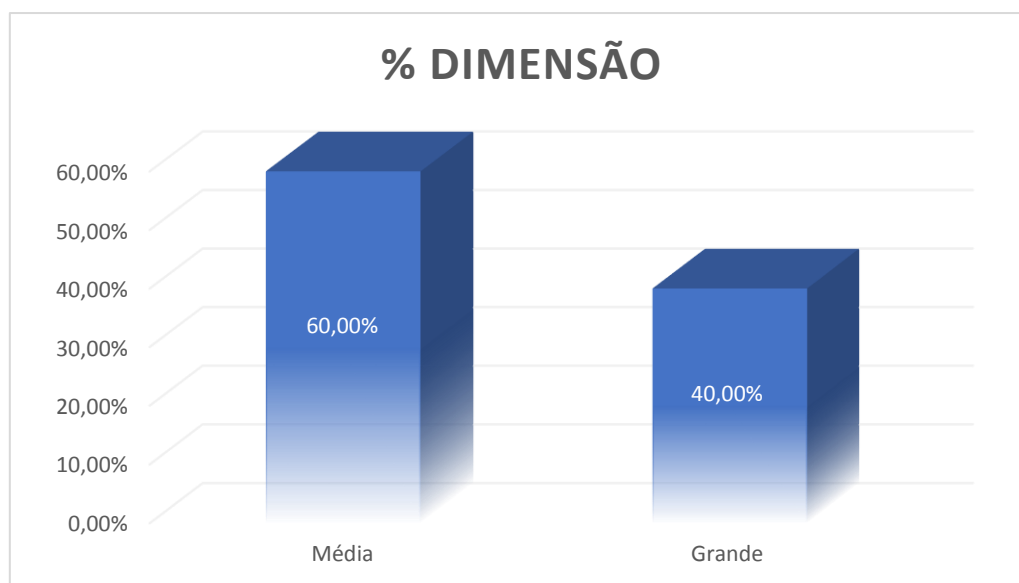


Gráfico 1: Frequência Percentual dos Municípios em Estudo

Ou seja, a amostra em estudo apresenta percentualmente:

- 60% dos municípios de média dimensão (com um número populacional superior a 20.000 e igual ou inferior a 100.000) com doze municípios; e
- 40 % dos municípios de grande dimensão (com número populacional acima dos 100.000) com oito municípios.

Os Relatórios e Contas dos municípios portugueses foram obtidos, no período compreendido entre 3-09-2018 e 10-10-2018, nos respetivos websites municipais onde, segundo a Lei das Finanças no artigo 47º nº2, os municípios devem publicar os seus documentos de prestação de contas. No entanto, ao recolher estes mesmos documentos relativos aos municípios da amostra, verificou-se que dois municípios não tinham todos os relatórios necessários, pelo que, após solicitado via e-mail, foi obtido o documento necessário, ainda que relativo apenas a um dos municípios. Esta situação não se verificou com o município de Braga e, por isso, o estudo, apenas considerou 19 municípios para análise.

5. Análise e Discussão dos Dados Obtidos

Neste capítulo serão respondidas as questões de investigação definidas e apresentadas com base nos resultados obtidos seguindo a metodologia apresentada no capítulo 4, sendo o estudo efetuado com a amostra definida e no período que decorre entre 2015 e 2017.

5.1. Evolução dos Indicadores Divulgados

Da análise da tabela 4 conseguimos verificar que, nos três anos em estudo, Santa Maria da Feira foi o município que apresentou um maior número de indicadores divulgados. Respetivamente constatou-se que em 2015 apresentou 119 indicadores dos quais, 68 de cariz orçamental e 51 de cariz financeiro, em 2016, apresentou 121 indicadores (70 de cariz orçamental e 51 de cariz financeiro) e em 2017, apresentou 123 indicadores (72 de cariz orçamental e 51 de cariz financeiro).

Por outro lado, na mesma tabela é possível verificar que o número mínimo de indicadores divulgados, nos três anos em análise, não ocorre sempre no mesmo município. Ou seja, em 2015, Loulé foi o município com menor divulgação de indicadores, sendo o seu total de 16 indicadores, onde 9 são indicadores orçamentais e 7 são de cariz financeiro. Já em 2016 e em 2017, são apresentados 13 indicadores, em ambos os anos, pelo município de Beja, dos quais 11 são de natureza orçamental e 2 são financeiros.

Tabela 4 – Valor mínimo e máximo do número de Indicadores divulgados no Relatórios e Contas dos Municípios da Amostra

Ano	2015	2016	2017
Mínimo	16	13	13
Município com menor nº de indicadores	Loulé	Beja	Beja
Máximo	119	121	123
Município com maior nº de indicadores	Santa Maria da Feira	Santa Maria da Feira	Santa Maria da Feira

Fonte: Elaboração Própria

Verifica-se ainda, na Tabela 5, uma média de 62, 67 e 68 indicadores divulgados pelos municípios em 2015, 2016 e 2017 respetivamente. A nível orçamental a média situa-se em 39, 41 e 42 indicadores divulgados respetivamente em 2015, 2016 e 2017. No caso dos indicadores de cariz financeiro obtiveram-se valores mais baixos, dado que são apresentados em média 22, 26 e 27 indicadores divulgados nos anos 2015, 2016 e 2017, respetivamente.

Tabela 5 – Média dos Indicadores de cariz orçamental e financeiro divulgados pelos Municípios Portugueses

Média	2015	2016	2017
Orçamental	39	41	42
Financeira	22	26	27
Total	62	67	68

Fonte: *Elaboração Própria*

Ao longo dos três anos verificou-se um elevado número de indicadores divulgados pelos 19 municípios em estudo, como conseguimos verificar no gráfico 2 e na Tabela 6.

Em 2015, sendo o ano com valor mais baixo, foram divulgados 367 indicadores dos quais 229 são indicadores orçamentais e 138 são indicadores financeiros.

Com 380 indicadores divulgados, 2016 foi o ano com maior número de divulgação de indicadores sendo que 234 são orçamentais e 146 são de carácter financeiro.

Em 2017 verificou-se um decréscimo com a divulgação total de 371 indicadores, dos quais 226 são indicadores de natureza orçamental e 145 são de natureza financeira.

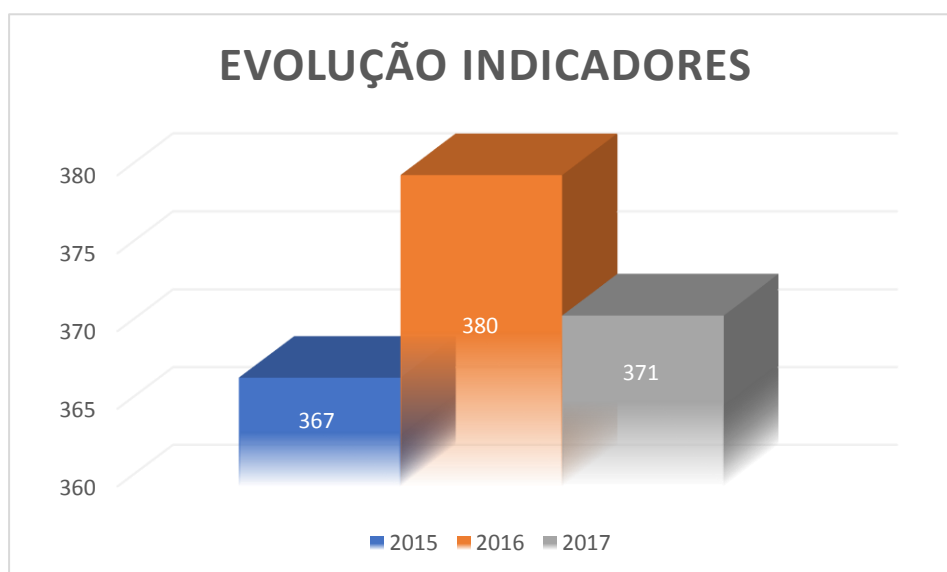


Gráfico 2: *Evolução dos Indicadores Totais*

Tabela 6 – Total de indicadores divulgados nos Relatórios e Contas dos Municípios da Amostra

Ano	2015	2016	2017
Indicadores Orçamentais	229	234	226
Indicadores Financeiros	138	146	145
Total	367	380	371

Fonte: *Elaboração Própria*

Com a análise da Tabela 7, é possível verificar, que de acordo com a totalidade dos indicadores divulgados nos três anos, os municípios manifestam uma maior preferência

por indicadores orçamentais. No entanto, esta realidade não é demonstrada por todos os municípios, pois como conseguimos constatar na mesma tabela, os municípios de Viseu, Bragança, Viana do Castelo e Funchal apresentaram, nos três anos, mais indicadores de natureza financeira que indicadores orçamentais e no município de Portalegre ocorre a mesma situação no ano de 2017.

Tabela 7 – Evolução dos Indicadores Divulgados pelos Municípios Portugueses

Ano	2015		2016		2017	
Municípios	C.O.	C.F.	C.O.	C.F.	C.O.	C.F.
Grande Dimensão						
Almada	50	5	46	5	57	6
Lisboa	15	5	15	5	16	5
Leiria	91	19	91	19	91	19
Coimbra	51	31	51	31	51	31
Santa Maria da Feira	68	51	70	51	72	51
Vila Nova de Gaia	50	2	53	2	52	2
Funchal	21	44	32	43	33	43
Média Dimensão						
Loulé	9	7	9	7	9	8
Évora	54	38	55	38	55	39
Beja	21	2	11	2	11	2
Santarém	43	20	43	20	43	20
Portalegre	22	0	52	52	50	59
Castelo Branco	42	7	42	25	41	25
Viseu	28	46	34	46	35	48
Guarda	47	38	45	38	45	38
Vila Real	36	13	36	13	36	13
Bragança	28	45	28	45	28	45
Viana do Castelo	19	26	20	26	19	25
Ponta Delgada	52	26	52	26	52	26

Fonte: Elaboração Própria

Com o objetivo de perceber se existiria uma relação entre o número de indicadores divulgados e a dimensão dos municípios decidimos utilizar uma medida estatística, o coeficiente de correlação ordinal de Spearman, que quantifica este tipo de relação.

Tabela 8 – Correlação Ordinal Entre o N° de Indicadores Divulgados e a Dimensão dos Municípios

Ano	Orçamentais	Financeiros
2015	0,309	-0,03
2016	0,339	-0,19
2017	0,409	-0,189

Fonte: Elaboração Própria Através do SPSS com Base nos Dados Adquiridos

Com base na Tabela 8 podemos verificar que, nos indicadores financeiros, os valores obtidos são muito baixos, sendo no ano de 2015 praticamente nulo.

Verificou-se que no caso dos indicadores orçamentais, a relação entre as variáveis é positiva, o que significa que quando os municípios são de grande dimensão, o número de indicadores de natureza orçamental é maior face aos municípios de média dimensão.

Já no caso dos indicadores financeiros a situação é diferente, ou seja, as variáveis têm comportamentos opostos sendo o seu sinal negativo, o que significa que o número de indicadores é menor quando os municípios são de grande dimensão face aos municípios de média dimensão.

5.2. Comparação da Divulgação dos Indicadores Dentro do Município

Questão 1: As divulgações dos indicadores em cada município são constantes ao longo dos anos?

É importante que os municípios divulguem os mesmos indicadores ao longo do tempo, pois dessa forma é possível fazer uma comparação entre os diversos anos e simultaneamente verificar a evolução desse mesmo município.

A partir do Gráfico 3 e do Gráfico 4 é possível constatar que os municípios em estudo mantêm, de forma constante, os mesmos indicadores ao longo de 2015 a 2017.

A nível orçamental, no Gráfico 3, conseguimos verificar que existem municípios que têm exatamente os mesmos indicadores ao longo dos três anos, como é o caso de Loulé, Santarém, Leiria, Coimbra, Vila Real, Bragança e Ponta Delgada.

No caso dos municípios de Évora, Lisboa, Castelo Branco, Guarda e Viana do Castelo, apesar de haver uma oscilação no número apresentado, podemos considerar que podem

ser avaliados da mesma forma que os referidos anteriormente, pois essas oscilações são causadas pela ausência de valores em algumas rubricas e não pela ausência do indicador em si. Neste caso, todos estes os municípios, permitem a comparação ao longo destes três anos, havendo assim a possibilidade de avaliar a evolução através dos indicadores divulgados.

Por outro lado, verifica-se que Beja, Almada, Portalegre, Santa Maria da Feira, Viseu, Vila Nova de Gaia e Funchal têm variações na divulgação dos seus indicadores. Há municípios que apresentam valores em algumas rubricas que nos outros anos não tinham como é o caso de Portalegre, Santa Maria da Feira, Viseu, Vila Nova de Gaia e Funchal. No entanto, consideramos que isso não impede a comparação entre os diversos anos, pelo que se refere de seguida as alterações efetivas que ocorreram em cada um destes municípios.

No caso do município de Beja, em 2017, para além dos indicadores divulgados em 2015 e 2016, são encontrados indicadores que demonstram o peso de cada rubrica com base no valor da Receita Total.

A mesma situação ocorre nos relatórios do município de Almada onde existe uma diminuição devido à falta do peso das rubricas com base nas receitas de capital em 2016. Já em 2017 houve novamente a divulgação de rubricas anteriormente eliminadas e ainda houve um aumento de quatro indicadores:

- Receitas Totais/Despesas Totais;
- Receitas Correntes/ (Despesas Correntes + Amortizações de Médio e Longo Prazo);
- Receitas Correntes/Despesas Correntes;
- Despesas de Investimento/Despesas Totais.

Em Portalegre, verificou-se em 2016 um aumento do número de indicadores que ocorreu:

- Pelo peso das diversas rubricas da receita corrente sobre as receitas correntes totais;
- Pelo peso de cada rubrica da receita de capital sobre as receitas de capital total;
- Pelas diversas rubricas das despesas correntes sobre as despesas correntes totais;
- Pelo peso de cada rubrica da despesa de capital sobre as despesas de capital totais.

No município de Santa Maria da Feira ocorreu um aumento de dois indicadores de 2015 para 2016:

- Receitas Previstas/Receitas Cobradas;
- Despesas Previstas/Despesas Comprometidas.

Em 2016, no município de Viseu, houve um aumento devido ao peso que cada rubrica da despesa teve sobre a despesa total o que não se verificava em 2015. No ano seguinte, em 2017, ocorrem tanto diminuições como aumentos de diversos indicadores.

Como diminuição:

- Receitas Próprias/Fontes de Financiamento;
- Transferências Correntes/Fontes de Financiamento;
- Transferências de Capital/Fontes de Financiamento.

Como aumento:

- Receitas Próprias/Receita Total;
- (Receita Total – Passivos Financeiros) /Despesa Total;
- Receita Própria/Despesa Total;
- Serviço da Dívida/Despesa Total.

Em Vila Nova de Gaia ocorreu apenas uma alteração efetiva, sendo o indicador (Transferências de Capital + Subsídios) /Despesa Total.

Em 2016 ocorre um aumento do número de indicadores divulgados no município do Funchal devido ao peso de cada rubrica da despesa teve sobre a despesa total o que não ocorria em 2015.

De uma maneira geral é possível fazer a comparação de mais de metade dos indicadores que sofreram alterações, à exceção de Portalegre. No entanto, os indicadores que são acrescidos ou eliminados, nos diferentes anos, não são passíveis de comparação.

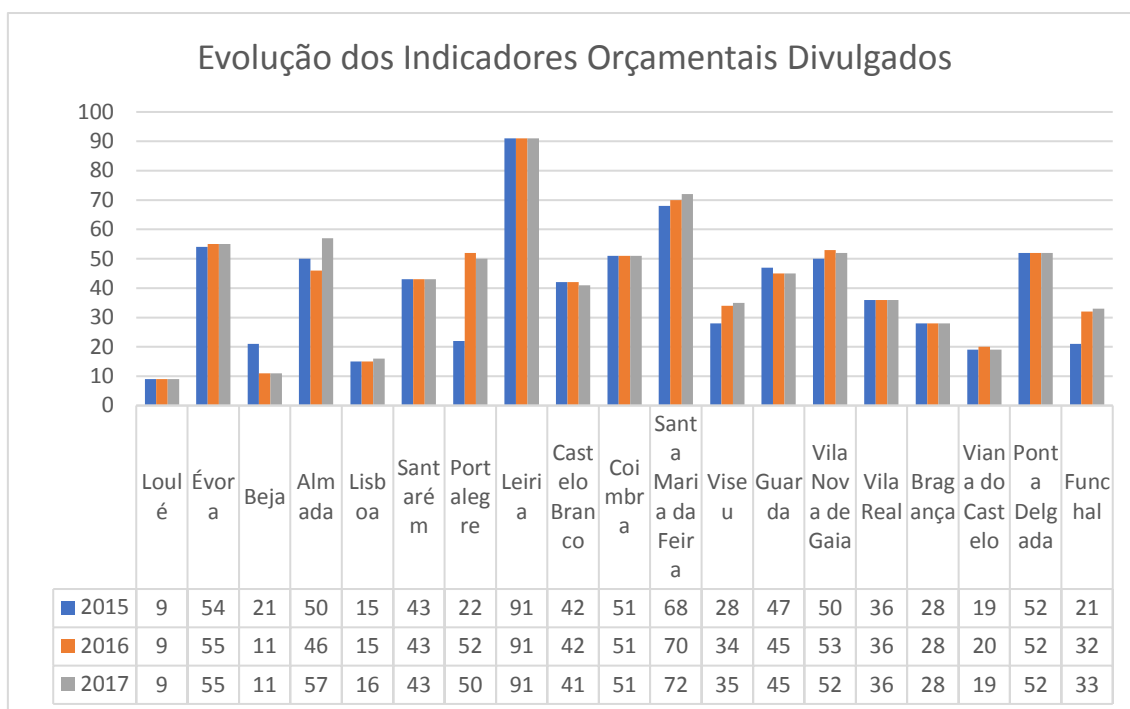


Gráfico 3: Evolução da Divulgação dos Indicadores Orçamentais

De seguida, no Gráfico 4 faremos uma análise semelhante, agora relativamente aos indicadores financeiros.

Neste caso verifica-se que os municípios de Beja, Lisboa, Santarém, Leiria, Coimbra, Santa Maria da Feira, Guarda, Vila Nova de Gaia, Vila Real, Bragança e Ponta Delgada, nos 3 anos em análise, apresentam exatamente os mesmos indicadores.

Por outro lado, existem municípios cuja variação nos indicadores divulgados se resume à ausência de valores nas rubricas, e não à ausência do indicador em si, o que permite fazer a análise da evolução desses mesmos municípios, como foi o caso do município de Viana do Castelo.

No entanto, existem indicadores que sofreram alterações ao longo dos três anos, não permitindo a sua comparação.

Em 2017, ao contrário de 2015 e de 2016, o município de Loulé tem em conta o peso que os seus fornecimentos e serviços externos têm sobre os custos totais. Neste caso faz com que haja um aumento de um indicador ao longo dos três anos.

No município de Évora ocorre o aumento de um indicador em 2017, Dívida a Terceiros/Ativo Líquido Total, que não é apresentado nos anos anteriores.

Em 2017 o município de Almada, tal como o município de Évora, apresenta o aumento de apenas um indicador face aos anos anteriores, sendo este as Dívidas de Curto Prazo/Ativo Líquido Total.

No caso do Município de Portalegre, no relatório de 2015, não foi apresentado qualquer indicador de cariz financeiro, pelo que não é possível fazer uma avaliação do município a nível económico-financeiro. Em 2016 começaram a apresentar diversos indicadores económicos e indicadores financeiros. Em 2017, houve um aumento de sete indicadores, o que impede a possibilidade de ser feita uma comparação dos mesmos. No entanto, com os restantes cinquenta e dois indicadores, torna-se possível fazer a comparação entre dois anos. Os novos indicadores divulgados em 2017 foram:

- Dívida de Terceiros/Ativo Líquido Total;
- Fundos Próprios/Ativo Líquido Total;
- Resultado Operacional/Ativo Líquido Total;
- Dívida de Terceiros/Passivo Total;
- Fundos Próprios/Passivo;
- Ativo Circulante/Passivo de Curto Prazo;
- Disponibilidades/Passivo Exigível a Curto Prazo.

Nos relatórios do município de Castelo Branco foi possível observar um aumento de dezoito indicadores de 2015 a 2016, pois o município divulga o peso que cada proveito operacional tem sobre o proveito operacional total e o mesmo ocorre com os proveitos extraordinários. Os custos têm a mesma disposição demonstrando o peso que cada rubrica dos custos operacionais tem sobre o seu total e o peso que cada rubrica dos custos extraordinários têm sobre os custos extraordinários totais.

Viseu apresenta um aumento de dois indicadores em 2017 o que faz com que haja uma análise de comparação pelos três anos em quarenta e seis indicadores. No caso dos dois indicadores, abaixo identificados, não há possibilidade de comparação:

- Ativo Líquido Total/Passivo Total;
- Fundos Próprios/Passivo Total.

No município do Funchal ocorre apenas uma alteração em 2016 onde o município deixa de apresentar o Prazo Médio de Pagamentos. Esta situação faz com que não haja um termo de comparação nos anos seguintes, relativamente a este indicador, mas nos restantes quarenta e três indicadores, é possível avaliar a sua evolução.

Apesar das alterações envolvidas ao longo dos anos verificamos que, à exceção de Portalegre e de Castelo Branco, genericamente é possível fazer uma avaliação geral comparativa da situação económico-financeira de praticamente todos indicadores dos municípios da amostra.

No entanto, as variações existentes pela positiva no último ano, nos municípios de Loulé, Évora, Almada e Viseu, possibilitam haver uma análise mais completa da sua evolução, se os municípios mantiverem a divulgação dos indicadores em anos posteriores.

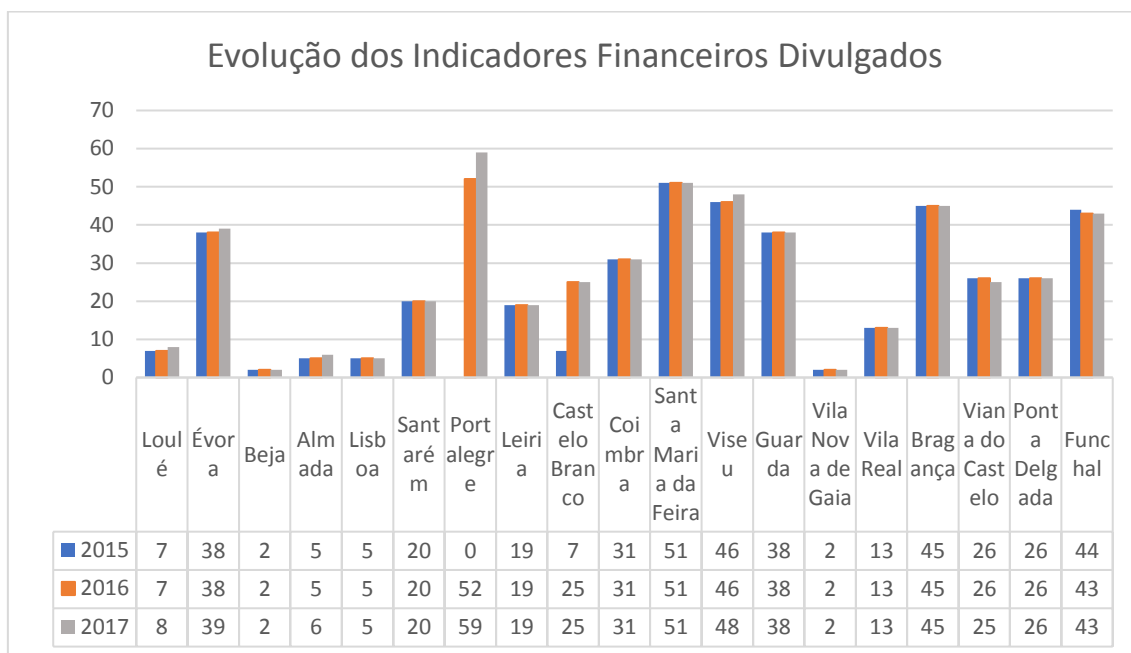


Gráfico 4: Evolução da Divulgação dos Indicadores Financeiros

Em termos de conclusão e como forma de responder à primeira questão, é possível verificar que a maioria dos municípios em estudo mantêm uma divulgação constante dos seus indicadores orçamentais e financeiros ao longo dos três anos. Esta situação é verificada pelos municípios de Lisboa, Santarém, Leiria, Coimbra, Santa Maria da Feira, Guarda, Vila Real, Bragança, Ponta Delgada e Viana do Castelo.

Porém, se verificarmos os municípios de Loulé e de Évora, é possível observar que a divulgação da totalidade dos indicadores orçamentais é constante, existindo apenas alteração de um indicador de cariz financeiro, pelo que torna esta alteração pouco significativa. Por esta situação poderemos considerar que, tal como os dez municípios referidos anteriormente, a sua divulgação é constante nos três relatórios analisados.

Castelo Branco e Almada têm uma divulgação parcialmente constante sendo que irei abordar individualmente cada caso posteriormente.

No caso de Almada é possível verificar que, a nível dos indicadores orçamentais, existe uma variação acentuada no número de indicadores divulgados, no entanto, a nível financeiro, a sua divulgação pode ser considerada constante por só apresentar variação em um indicador.

No caso do município de Castelo Branco a situação é semelhante. Não apresenta uma divulgação constante no que diz respeito aos indicadores financeiros, no entanto, a nível dos indicadores orçamentais, verifica-se a divulgação constante nos seus documentos de prestação de contas.

Viseu apresenta alterações nos seus relatórios, no entanto, a nível financeiro, essa alteração não é significativa, ao contrário do que acontece com a divulgação a nível dos indicadores orçamentais.

O município de Portalegre é o município da amostra que apresenta mais alterações nos indicadores divulgados, quer a nível financeiro, quer a nível orçamental, o que dificulta a realização de uma análise comparativa de desempenho do município, nos três anos estudados.

5.3. Comparação da Divulgação dos Indicadores Entre Municípios

Questão 2: Os municípios portugueses divulgam os mesmos indicadores entre si ou existem divergências de município para município?

Para responder à segunda questão é necessário verificarmos quais os indicadores divulgados e se são constantes nos vários municípios.

Se avaliarmos a Tabela 7, verificamos que, de forma geral, existe uma oscilação acentuada no número de indicadores divulgados por cada município onde, a nível orçamental, são divulgados desde nove indicadores, a noventa e um indicadores e, a nível financeiro, são divulgados desde zero indicadores a cinquenta e nove indicadores.

Numa primeira análise poderíamos concluir que não existe uma constante nos diversos municípios, mas será que não existem indicadores que são constantes nos relatórios dos vários municípios?

Com a análise da frequência com que um indicador é apresentado nos relatórios verificou-se, através da Tabela 9, que existem, a nível orçamental, dois indicadores que são

divulgados por todos os municípios em estudo, sendo estes a Execução da Receita e a Execução da Despesa, nos 3 anos em análise.

Numa mesma linha de pensamento verificamos que a nível financeiro, também na tabela 9 em pelo menos 15 municípios, há um indicador que é divulgado, sendo este indicador o Limite da Dívida Total.

No caso destes três indicadores existe a possibilidade de comparação na totalidade ou na maioria dos municípios.

Tabela 9 – Indicador mais Divulgado

Máximo	2017	2016	2015
Indicadores Orçamentais	19	19	19
Nome do(s) Indicador(es)	Execução da Receita Execução da Despesa	Execução da Receita Execução da Despesa	Execução da Receita Execução da Despesa
Indicadores Financeiros	17	17	15
Nome do(s) Indicador(es)	Limite da Dívida Total	Limite da Dívida Total	Limite da Dívida Total

Fonte: Elaboração Própria

Numa perspetiva da totalidade dos indicadores verificou-se uma divulgação elevada com um total de 367, 380 e 371 indicadores em 2015, 2016 e 2017 respetivamente (Tabela 6).

Mas será que todos os indicadores são divulgados pela maioria dos municípios? Ou há indicadores que são apenas apresentados em alguns municípios?

A nível Orçamental

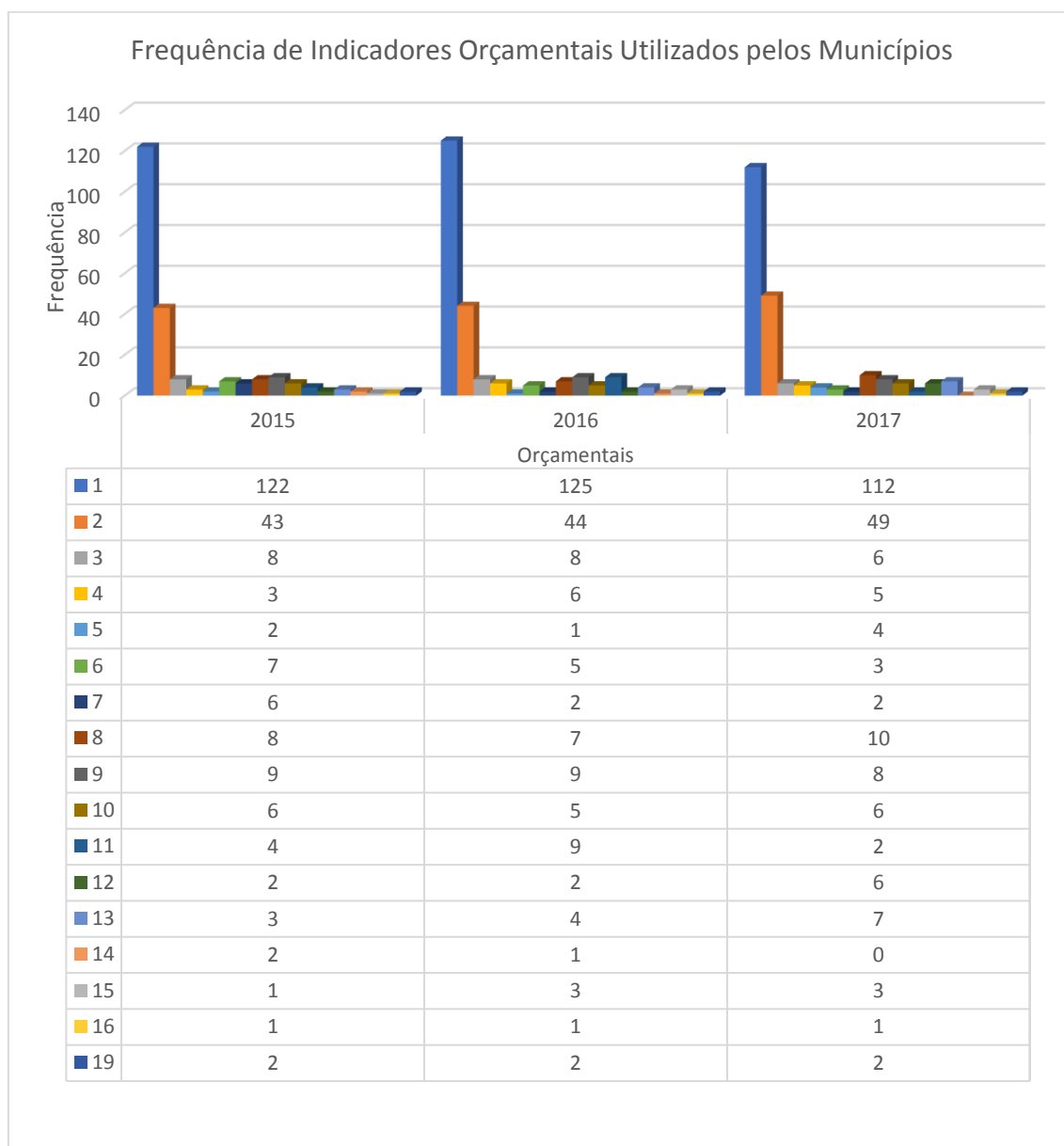


Gráfico 5: Frequência dos Indicadores Orçamentais Utilizados pelos Municípios

Nos 3 anos analisados verificamos que, relativamente a 2015 e 2016, cerca de 53% dos indicadores orçamentais são divulgados apenas em um município e em 2017 esse valor ainda que ligeiramente mais baixo, 49,6%, também é apenas divulgado por um município, o que faz com que esses indicadores sejam irrelevantes em modo de comparação entre os diversos municípios. Mas se continuarmos essa análise (Gráfico 5), verificamos que há 43 indicadores (em 2015), 44 indicadores (em 2016) e 49 indicadores (em 2017) que também só são referidos por 2 municípios. Salienta-se que nesta análise é ainda visível que apenas 2 indicadores, em qualquer dos anos do estudo, são divulgados pelos 19 municípios da amostra.

Para a seguinte fase iremos considerar que a divulgação dos indicadores só se torna relevante se forem divulgados em pelo menos dez municípios, desta forma são divulgados pelo menos na maioria da amostra em estudo.

De acordo com a Tabela 6 verificamos que: em 2015, 2016 e 2017 são divulgados 229, 234 e 226 indicadores orçamentais.

De acordo com a frequência dos indicadores orçamentais apresentados na tabela 10, verificamos que podem ser retirados 208, 207 e 199 indicadores orçamentais, em 2015, 2016 e 2017, respetivamente, por não serem significantes a nível da sua frequência divulgada.

Esta situação provoca uma alteração elevada no número de indicadores que realmente permitem uma comparação entre os municípios. Esta alteração demonstra o excesso de informação que os municípios, no seu total, dispõem nos seus relatórios e contas anuais.

Tabela 10 – Frequência de Indicadores Orçamentais por Município Dispensáveis

Frequência	Indicadores Orçamentais		
	2015	2016	2017
1	122	125	112
2	43	44	49
3	8	8	6
4	3	6	5
5	2	1	4
6	7	5	3
7	6	2	2
8	8	7	10
9	9	9	8
Total	208	207	199

Fonte: Elaboração Própria

Ao retirarmos os indicadores referidos anteriormente deparamo-nos com os indicadores que tornam possível a comparação do desempenho dos diversos municípios. Nas Tabelas 11 a 13 são apresentados os indicadores com os quais é possível efetuar esse termo de comparação nos três anos do estudo. Como podemos verificar o ano de 2015 é o que apresenta menos indicadores divulgados em, pelo menos, dez municípios, com 21 indicadores. Seguidamente, 2016 e 2017, ambos com 27 indicadores, não sendo os indicadores em questão iguais nos dois anos.

Tabela 11 – Indicadores Orçamentais que Permitem a Comparação entre Municípios em 2015

2015	
Indicadores Orçamentais	Frequência em nº absoluto
Execução da Receita	19
Execução da Despesa	19
Despesas Correntes/Despesa Total	16
Receita Corrente/Receita Total	15
Despesa de Capital/Despesa Total	14
Equilíbrio Orçamental	14
Receita de Capital/Receita Total	13
Impostos Diretos/Receita Total	13
Despesas de Pessoal/Despesa Total	13
Venda de bens de investimento/Receita Total	12
Venda de bens e serviços Correntes/Receita Total	12
Transferências de Capital/Despesa Total	11
Aquisição de bens de Investimento/Despesas Total	11
Aquisição de Bens e Serviços Correntes/Despesa Total	11
Despesas de Pessoal/Despesa Corrente	11
Impostos Indiretos/Receitas Totais	10
Taxas, Multas e outras penalidades/Receitas Totais	10
Vendas de bens e serviços/Receita Corrente	10
Impostos Diretos/Receitas Correntes	10
Aquisição de bens e serviços/Despesas Correntes	10
Transferências Correntes/Despesas Correntes	10

Fonte: *Elaboração Própria*

Tabela 12 – Indicadores Orçamentais que Permitem a Comparação entre Municípios em 2016

2016	
Indicadores Orçamentais	Frequência em nº absoluto
Execução da Receita	19
Execução da Despesa	19
Despesas Correntes/Despesa Total	16
Receita Corrente/Receita Total	15
Despesas de Pessoal/Despesa Total	15
Equilíbrio Orçamental	15
Despesa de Capital/Despesa Total	14
Receita de Capital/Receita Total	13
Transferências de Capital/Despesa Total	13
Aquisição de bens de Investimento/Despesas Total	13
Despesas de Pessoal/Despesa Corrente	13
Impostos Diretos/Receita Total	12

Aquisição de Bens e Serviços Correntes/Despesa Total	12
Venda de bens de investimento/Receita Total	11
Venda de bens e serviços Correntes/Receita Total	11
Vendas de bens e serviços/Receita Corrente	11
Impostos Diretos/Receitas Correntes	11
Transferências Correntes/Despesas Totais	11
Juros e outros encargos/Despesa Total	11
Passivos Financeiros/Despesa Total	11
Aquisição de bens e serviços/Despesas Correntes	11
Transferências Correntes/Despesas Correntes	11
Rendimentos de Propriedades/Receitas Totais	10
Rendimento de Propriedades/Receitas Correntes	10
Taxas, Multas e outras penalidades/Receitas Correntes	10
Ativos Financeiros/Despesa Total	10
Aquisição de bens de Investimento/Despesas de Capital	10

Fonte: *Elaboração Própria*

Tabela 13 – Indicadores Orçamentais que Permitem a Comparação entre Municípios em 2017

2017	
Indicadores Orçamentais	Frequência em nº absoluto
Execução da Receita	19
Execução da Despesa	19
Despesas Correntes/Despesa Total	16
Receita Corrente/Receita Total	15
Despesas de Pessoal/Despesa Total	15
Equilíbrio Orçamental	15
Receita de Capital/Receita Total	13
Impostos Diretos/Receita Total	13
Venda de bens de investimento/Receita Total	13
Transferências de Capital/Despesa Total	13
Despesa de Capital/Despesa Total	13
Aquisição de bens de Investimento/Despesa Total	13
Despesas de Pessoal/Despesa Corrente	13
Venda de bens e serviços Correntes/Receita Total	12
Transferências Correntes/Despesas Totais	12
Aquisição de Bens e Serviços Correntes/Despesa Total	12
Juros e outros encargos/Despesa Total	12
Ativos Financeiros/Despesa Total	12
Passivos Financeiros/Despesa Total	12
Rendimentos de Propriedades/Receitas Totais	11
Receita Corrente/Despesa Corrente	11
Receitas Próprias/Receita Total	10

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

Impostos Indiretos/Receitas Totais	10
Taxas, Multas e outras penalidades/Receitas Totais	10
Vendas de bens e serviços/Receita Corrente	10
Impostos Diretos/Receitas Correntes	10
Aquisição de bens e serviços/Despesas Correntes	10

Fonte: Elaboração Própria

De todos os indicadores presentes é possível verificar que, ao longo dos três anos, são constantes dezoito indicadores. Pelo que apenas esses indicadores permitem não só efetuar uma comparação entre os municípios, como também, conhecer a evolução de um ano para outro, em cada um dos municípios estudados.

A nível Financeiro

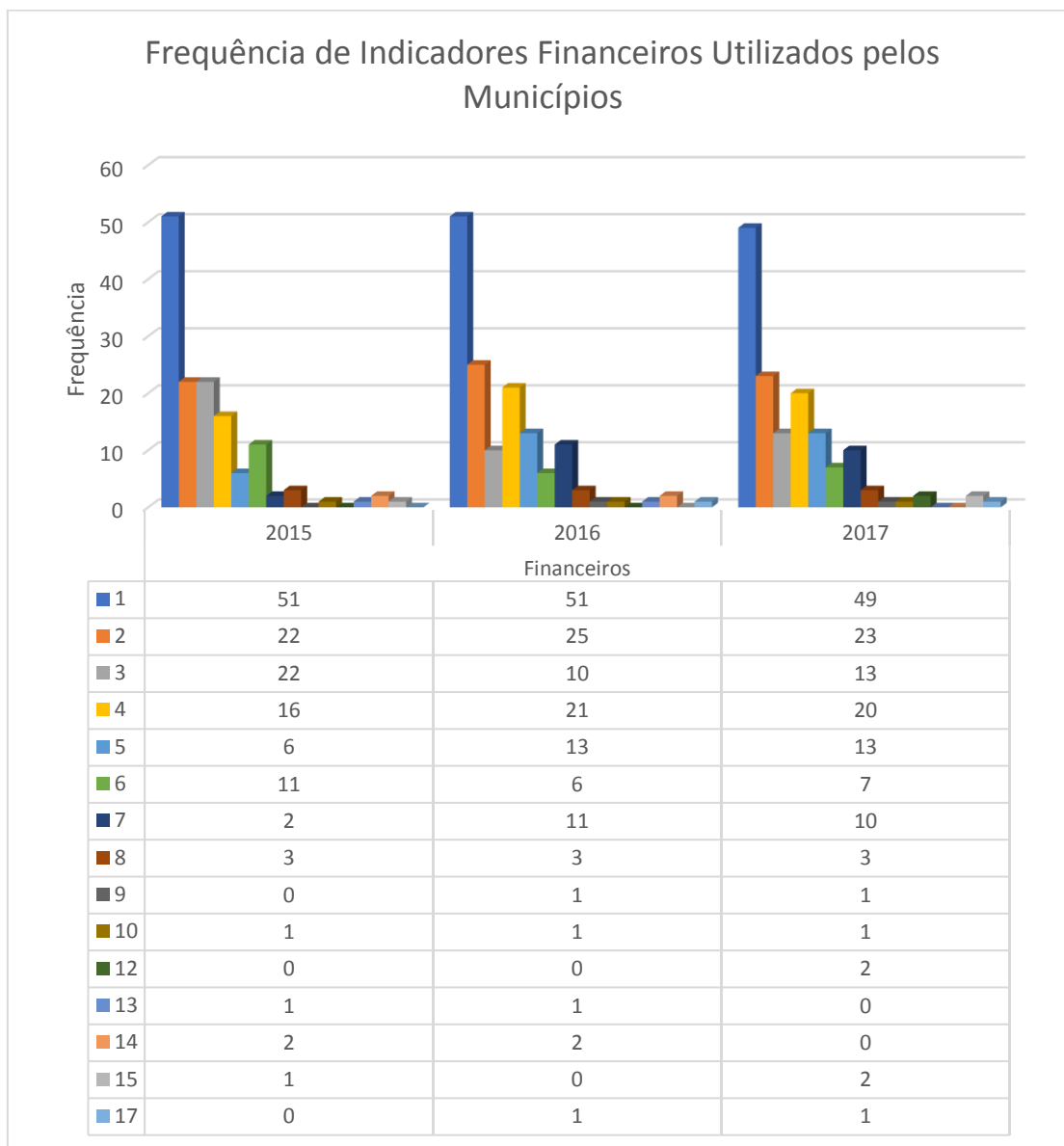


Gráfico 6: Frequência dos Indicadores Financeiros Utilizados pelos Municípios

A situação demonstrada no caso dos indicadores orçamentais é idêntica ao verificado no caso dos indicadores financeiros. Numa primeira análise (Gráfico 6), verifica-se que existe, no caso de 2017, 49 indicadores que apenas são divulgados uma vez (representam cerca de 34% da amostra), ou seja, são observados em apenas um município dos 19 em estudo. Estes indicadores não têm possibilidade de comparação entre os municípios, porém conseguimos verificar a existência de um indicador que, mesmo não estando presente em todos os municípios em estudos, é observado em 17 municípios. Neste caso, o indicador em questão, permite a comparabilidade entre os municípios.

De acordo com a Tabela 6, verificamos que: os indicadores financeiros divulgados ascendem a um total de 138, 146 e 145 indicadores em 2015, 2016 e 2017, respetivamente.

De acordo com a Tabela 14, verificamos que, tendo em conta a frequência, o número de indicadores divulgados e considerados irrelevantes, atinge os 133, 141 e 139 respetivamente, em 2015, 2016 e 2017.

Mais uma vez é verificada uma diminuição acentuada no número de indicadores divulgados que, neste caso, irão permitir a comparação entre os vários municípios. Esta alteração demonstra o excesso de informação financeira que os municípios, no seu total, apresentam anualmente no Relatório de Gestão.

Tabela 14 – Frequência de Indicadores Financeiros Dispensáveis nos municípios da Amostra

Frequência	Indicadores Financeiros		
	2015	2016	2017
1	51	51	49
2	22	25	23
3	22	10	13
4	16	21	20
5	6	13	13
6	11	6	7
7	2	11	10
8	3	3	3
9	0	1	1
Total	133	141	139

Fonte: Elaboração Própria

Ao retirarmos os indicadores considerados irrelevantes deparamo-nos com os indicadores que tornam possível a comparação do desempenho dos diversos municípios. Nas Tabelas 15, 16 e 17 são apresentados os indicadores com os quais é possível efetuar comparação nos três anos analisados, nos municípios da amostra. Como podemos verificar, nos anos de 2015 e de 2016, são apresentados cinco indicadores que permitem a comparação em mais de metade dos municípios em estudo e no ano de 2017 são apresentados seis indicadores comuns.

Tabela 15 – Indicadores Financeiros que Permitem a Comparação entre Municípios em 2015

2015	
Indicadores Financeiros	Frequência em nº absoluto
Limites da dívida Total	15
Ativo Circulante/Passivo Curto Prazo	14
Prazo Médio de Pagamentos	14
Fundos Próprios/Ativo Líquido Total	13
Disponibilidades/Exigível a Curto Prazo	10

Fonte: *Elaboração Própria*

Tabela 16 – Indicadores Financeiros que Permitem a Comparação entre Municípios em 2016

2016	
Indicadores Financeiros	Frequência em nº absoluto
Limites da dívida Total	17
Fundos Próprios/Ativo Líquido Total	14
Ativo Circulante/Passivo Curto Prazo	14
Prazo Médio de Pagamentos	13
Disponibilidades/Exigível a Curto Prazo	10

Fonte: *Elaboração Própria*

Tabela 17 – Indicadores Financeiros que Permitem a Comparação entre Municípios em 2017

2017	
Indicadores Financeiros	Frequência em nº absoluto
Limites da dívida Total	17
Fundos Próprios/Ativo Líquido Total	15
Ativo Circulante/Passivo Curto Prazo	15
Disponibilidades/Exigível a Curto Prazo	12
Prazo Médio de Pagamentos	12
Fundos Próprios/Passivo Total	10

Fonte: *Elaboração Própria*

Verifica-se apenas um indicador que não é coincidente ao longo dos três anos, sendo este os Fundo Próprios/Passivo, designado por Solvabilidade, que permite verificar se o município tem capacidade de cumprir os seus compromissos, com o seu património.

Neste caso é possível, com os restantes indicadores, não só efetuar uma avaliação do desempenho entre os municípios, mas também comparar a evolução que os municípios tiveram ao longo dos anos em estudo.

Genericamente verificamos, através das Tabelas 6 e 18, que existe uma diminuição bastante acentuada entre os indicadores divulgados e aqueles que permitem efetuar uma análise comparativa entre os municípios da amostra, a nível geral são apresentados uma totalidade de 367, 380 e 371 indicadores em 2015, 2016 e 2017, respetivamente (Tabela 6). No entanto, conseguimos retirar a cada um dos anos, de forma respetiva, 341, 348 e 338 indicadores (Tabela 18). Ou seja, globalmente, tal como apresentado na Tabela 19, apenas são considerados relevantes 33, 32 e 26 indicadores orçamentais e financeiros, e apenas para estes é possível efetuar a comparação entre os municípios da amostra, o que em qualquer um dos três anos estudados, não chega a ser 10% dos indicadores divulgados pelos referidos municípios.

Tabela 18 – Frequência de Indicadores Dispensáveis por municípios da amostra

Frequência	Total		
	2015	2016	2017
1	173	176	161
2	65	69	72
3	30	18	19
4	19	27	25
5	8	14	17
6	18	11	10
7	8	13	12
8	11	10	13
9	9	10	9
Total	341	348	338

Fonte: *Elaboração Própria*

Tabela 19 – Indicadores Relevantes Divulgados pelos Municípios

Indicadores	2015	2016	2017
Orçamentais	27	27	21
Financeiros	6	5	5
Total	33	32	26

Fonte: *Elaboração Própria*

A comparação entre o número de indicadores divulgados e os que são possíveis de efetuar uma comparação entre os municípios estudados entre 2015 e 2017 demonstra que há um excesso de divulgação de indicadores, o que, não beneficia qualquer análise do desempenho dos municípios. Brennan (2011), refere, ao citar (Eppler & Mengis, 2004), que a sobrecarga de dados pode gerar stress, ineficiência e erros que podem provocar decisões erradas, análises incorretas ou até falta de comunicação.

5.4. Comparação da Divulgação dos Indicadores Entre os Municípios e o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses

Questão 3: Os municípios portugueses têm em consideração o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, na escolha dos indicadores a divulgar, no seu relatório de gestão?

O Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP), tal como referido anteriormente, apresenta uma análise a nível orçamental, económico e financeira, dos 308 municípios existentes em Portugal.

Usou-se o AFMP como termo de comparação, pois como se pode verificar, este documento já é efetuado desde o ano económico de 2003, tendo-se por isso tornado um documento de referência ao nível da avaliação de desempenho dos municípios portugueses.

Quando comparamos os indicadores mais divulgados nos municípios da amostra e os do *Ranking Global*, verificamos que apenas há coincidência no “Prazo Médio de Pagamento” (PMP), tal como se apresenta na Tabela 20

Ranking Global

Tabela 20 – Indicadores do Ranking Global no AFMP Presente nos Municípios em Estudo

Nº	Nome do Indicador	Frequência dos Indicadores nos Municípios
1	Índice de Liquidez	0
2	Razão entre o Resultado operacional e os Proveitos Operacionais	0
3	Peso do Passivo Exigível no Ativo	0
4	Passivo por Habitante	0
5	Grau de Cobertura da Despesa	0
6	PMP	12
7	Grau de Execução do saldo efetivo na ótica dos compromissos	0
8	Índice da Dívida Total	0
9	Índice Superavite	0
10	Impostos por Habitante	0
11	Peso Passivo Exigível Consolidado nos Rendimentos Próprios	0

Fonte: Adaptado de Carvalho et al (2018)

O *Ranking* Global foi implementado, no AFMP de 2006, com 10 indicadores, dos quais apenas o indicador “Impostos por Habitante”, permanecem ao longo dos anos tendo-se constatado que houve alterações nos indicadores utilizados pelo anuário ao longo dos anos. No entanto, a partir do anuário relativo ao ano económico de 2014, os indicadores permaneceram os mesmos com ligeiras alterações, e no anuário de 2017, foi acrescentado o 11º indicador.

Apesar desta implementação já ser efetuada ao longo dos anos, podemos verificar que os municípios não têm em consideração, na sua divulgação os indicadores com que foi calculado o *Ranking* Global do ano económico de 2017.

No que se refere ao desempenho dos municípios, o anuário indica os 100 municípios com melhor classificação. Estes 100 municípios são depois agrupados consoante a sua dimensão. Assim, ao analisar os municípios que obtiveram melhor classificação e por isso constavam no AFMP, em 2017 constatou-se que dez, dos dezanove municípios da amostra em estudo, estavam incluídos nos 100 municípios que constavam no anuário. A Tabela 21 apresenta os municípios em questão e as suas respetivas pontuações e posições.

Tabela 21 – Municípios em Estudo Presentes nos 100 Melhores Classificados no Ranking Global

Grande Dimensão			Média Dimensão		
Município	Pontuação	Posição 2017	Município	Pontuação	Posição 2017
Leiria	1371	5º	Castelo Branco	1397	7º
Santa Maria da Feira	1253	10º	Loulé	1303	12º
Coimbra	1181	11º	Bragança	1160	17º
Almada	1142	13º	Ponta Delgada	944	28º
Lisboa	1040	15º	Viseu	937	30º

Fonte: Adaptado de Carvalho et al (2018)

Na tabela 22 apresentam-se, relativamente ao ano de 2017, os valores obtidos nos 11 indicadores do *Ranking* Global para a totalidade dos municípios da amostra. O seu cálculo foi efetuado de acordo com as fórmulas apresentadas no AFMP, a partir dos documentos de prestação de contas. No município de Coimbra, por falta de informação, o 9º indicador do *Ranking* Global, não foi calculado.

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

Tabela 22 – Indicadores do Ranking Global nos Municípios em Estudo

Indicadores Ranking Global	Loulé	Évora	Beja	Almada	Lisboa	Santarém	Portalegre	Leiria	Castelo Branco	Coimbra
1	1107,00%	46,13%	84,28%	317,49%	222,09%	109,53%	76,96%	611,04%	1618,00%	359,95%
2	26,32%	18,27%	12,21%	9,69%	35,68%	28,79%	24,28%	42,30%	41,90%	24,28%
3	12,58%	47,59%	12,90%	9,20%	17,86%	29,47%	24,65%	14,73%	1,80%	13,51%
4	1.956,54 €	1.211,37 €	312,82 €	190,39 €	907,83 €	912,85 €	1.035,10 €	317,83 €	115,70 €	359,58 €
5	105,42%	98,12%	116,53%	105,23%	99,42%	104,32%	103,22%	123,92%	116,25%	78,80%
6	3	89	14	6	2	51	83	5	23	15
7	23,29%	15,65%	0,29%	13,47%	14,88%	9,79%	2,35%	24,49%	7,43%	28,70%
8	125,90%	169,21%	47,60%	39,45%	72,88%	158,74%	156,70%	62,33%	19,10%	61,29%
9	145,40%	84,61%	89,44%	72,03%	60,97%	85,48%	93,72%	33,35%	156,60%	-
10	945,40 €	214,83 €	204,37 €	268,88 €	839,40 €	230,40 €	175,34 €	258,83 €	161,78 €	348,81 €
11	42,38%	293,48%	99,12%	40,75%	75,34%	306,36%	435,45%	70,64%	38,23%	89,03%

Indicadores Ranking Global	Santa Maria da Feira	Viseu	Guarda	Vila Nova de Gaia	Vila Real	Bragança	Viana do Castelo	Ponta Delgada	Funchal
1	418,50%	284,07%	41,57%	104,83%	110,28%	295,81%	52,10%	248,94%	127,10%
2	33,79%	15,32%	17,25%	35,90%	20,58%	22,44%	19,79%	21,57%	17,05%
3	9,67%	14,03%	20,01%	27,42%	9,37%	5,82%	15,09%	17,97%	15,09%
4	199,54 €	259,73 €	577,00 €	471,70 €	277,82 €	196,12 €	325,87 €	345,07 €	478,91 €
5	106,16%	143,68%	130,02%	89,87%	128,69%	118,47%	122,77%	95,25%	96,53
6	13	86	27	44	1	4	2	31	122
7	31,12%	7,68%	3,15%	14,08%	4,40%	13,95%	22,94%	16,55%	40,30%
8	46,69%	49,64%	86,56%	118,85%	51,60%	35,15%	56,10%	71,71%	75,40%
9	43,60%	34,60%	90,31%	101,48%	88,55%	104,41%	82,80%	112,03%	93,36%
10	203,77 €	227,08 €	201,67 €	244,68 €	176,28 €	162,83 €	228,64 €	196,29 €	271,14 €
11	78,35%	77,10%	171,15%	151,56%	89,60%	58,19%	87,52%	180,56%	85,71%

Fonte: Elaboração Própria

Podemos verificar, através da Tabela 22, que o município de Castelo Branco apresenta os melhores valores em seis dos onze indicadores presentes no *Ranking* Global:

- Índice de Liquidez (indicador 1) – obtendo a 7^a posição no AFMP foi o município atualmente em estudo com menor dificuldade em liquidar os seus compromissos.
- Peso do Passivo Exigível no Ativo (indicador 3) – Apresenta o menor peso do passivo exigível sobre os seus ativos deduzido dos bens de domínio público em comparação com os restantes municípios. Tem a 3^a posição no AFMP.
- Passivo por Habitante (indicador 4) – Sendo um rácio importante para os habitantes residentes, este indicador apresenta a dívida contraída pelo município face à sua dimensão populacional. A média nacional referente a este indicador foi de 617€, na amostra, os municípios que se encontraram acima da média são Loulé, Évora, Lisboa, Santarém e Portalegre.
- Índice da Dívida Total (indicador 8) –Carvalho *et al* (2018), referem o artigo 52º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, demonstrando que a dívida total não pode ultrapassar 1,5 vezes a média de três anos da receita corrente líquida cobrada. Com esta situação os autores retiraram todos os municípios que apresentassem valores superiores a 150%. No caso dos municípios em estudo, foi verificado que Évora, Santarém e Portalegre apresentam valores acima do previamente estabelecido.
- Índice de Superavit (indicador 9) – Este rácio permite verificar a capacidade que o município teve para pagar os seus compromissos assumidos do ano. Os autores entenderam, ao verificar a importância deste indicador, que os municípios que demonstrassem valores abaixo dos 80% seriam excluídos, pois estes iriam apresentar constantemente problemas de sustentabilidade económica. Os municípios em estudo que foram excluídos são os de Almada, Lisboa, Leiria, Santa Maria da Feira e Viseu.
- Peso do Passivo Exigível Consolidado nos Rendimentos Próprios (indicador 11) – Castelo Branco demonstrou, em relação aos restantes municípios em estudo, que o seu passivo exigível apresentou menor peso sobre o seu rendimento próprio (vendas, prestações de serviços e impostos) obtendo, no entanto, o 17º lugar no *Ranking* Global.

Para os restantes 5 indicadores podemos verificar:

- Razão entre o Resultado operacional e os Proveitos Operacionais (Indicador 2) – Leiria apresentou uma gestão mais equilibrada ao demonstrar que os seus custos operacionais (deduzidos das provisões e amortizações), tiveram menor impacto sobre

os seus proveitos operacionais, obtendo dessa forma um rácio dos seus resultados operacionais superiores aos restantes municípios. No AFMP encontrou-se na 3ª posição dos 20 melhores municípios nacionais, seguido de Castelo Branco na 5ª posição e de Vila Nova de Gaia na 20ª posição.

- Grau de Cobertura da Despesa (Indicador 5) – Um município não deve comprometer uma despesa superior ao que pretende liquidar de receita. Por esta razão os autores do AFMP atribuíram uma pontuação zero aos municípios que apresentassem este rácio superior a 100%. Como podemos verificar, através da Tabela 22, mais de metade dos municípios em estudo tiveram as suas despesas comprometidas acima das receitas, pelo que os municípios que cumprem o diferencial positivo entre as receitas e as despesas são o município de Coimbra, (que apresenta o melhor rácio da amostra em estudo, encontrando-se na 17ª posição no AFMP), Vila Nova de Gaia, Ponta Delgada, Funchal, Évora e Lisboa.
- Prazo Médio de Pagamentos (Indicador 6) – Neste caso é referido pelos autores que os municípios que apresentam valores abaixo dos 30 dias recebem uma pontuação máxima, sendo estes Loulé, Beja, Almada, Lisboa, Leiria, Castelo Branco, Coimbra, Santa Maria da Feira, Guarda, Vila Real (apresenta o valor mais baixo com 1 dia de PMP), Bragança e Viana do Castelo. Já no caso de Évora, Portalegre, Viseu e Funchal não recebem qualquer tipo de pontuação por apresentarem o PMP acima dos 60 dias.
- Grau de Execução do Saldo Efetivo na Ótica dos Compromissos (Indicador 7) – Numa perspetiva de boa gestão é de se esperar que as receitas efetivas sejam superiores às despesas efetivas. Neste caso, o município do Funchal foi o que apresentou um maior distanciamento, pela positiva, das suas despesas face às suas receitas. No entanto, houve municípios em que as suas despesas ultrapassaram as suas receitas efetivas, apresentando no AFMP uma pontuação nula. Nos municípios em estudo verificou-se esta situação em Portalegre, Castelo Branco, Guarda, Vila Real, Bragança e Viana do Castelo.
- Impostos por Habitante (Indicador 10) – Os impostos provenientes dos habitantes são as receitas mais importantes para um município. Neste caso, o município que recebeu maiores impostos por habitante, foi o município de Loulé, que ajuda a demonstrar que o município detém autonomia financeira, obtendo a 3ª posição no AFMP.

Restantes Indicadores Presente no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses

Em relação aos restantes indicadores presentes no AFMP a situação já é diferente aos apresentados no *Ranking* Global, pois verificou-se a presença de diversos indicadores no Relatório de Gestão dos municípios da amostra.

A nível orçamental podemos verificar, através da Tabela 23, que dos trinta e um indicadores orçamentais presentes no AFMP, doze são apresentados nos diversos municípios da amostra, sendo o “Grau de Execução da Receita” e o “Grau de Execução da Despesa”, os indicadores que são referidos por todos os municípios do estudo.

Por outro lado, os indicadores referidos apenas uma vez, nos municípios da amostra, são os “Impostos e Taxas/Receita Total Cobrada”, “Pessoal Pago/Despesa Total Paga” e “Aquisição de Bens e Serviços Pagos/Despesa Total Paga”. Neste caso os três indicadores são referidos pelo município de Santarém.

Tabela 23 – Indicadores/Fórmulas de cálculo Orçamentais Presentes no AFMP e Municípios em Estudo

Indicadores Orçamentais		Frequência dos Indicadores	
1	Grau de Execução da Receita	19	
2	Grau de Execução da Despesa	19	
3	Despesa do Investimento/Despesas Totais	6	
4	Despesas de Pessoal/Despesas Totais	15	
5	Independência Financeira	Receitas Próprias/Receitas Totais	10
6		Transferências/Receitas Totais	7
7		Passivos Financeiros/Receitas Totais	5
8	Equilíbrio Orçamental	14	
9	Impostos e Taxas/Receita Total Cobrada	1	
10	Pessoal Pago/Despesa Total Paga	1	
11	Aquisição de Bens e Serviços Pagos/Despesa Total Paga	1	
12	Despesas de Investimento/População	2	

Fonte: Elaboração Própria

No caso dos indicadores de natureza económica ou financeira, podemos constatar, através da Tabela 24, que dos trinta e cinco indicadores, são referidos trinta indicadores, dos quais dezasseis são de cariz financeiro e catorze de cariz económico.

A nível financeiro são referidos:

- Mais frequentemente os indicadores “Limite da Dívida Total” e “Fundos Próprios/Ativo Líquido Total”, este último designado por Autonomia Financeira, por quinze municípios.

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

- Com menor divulgação encontra-se o EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*), divulgado apenas pelo município do Funchal.

No caso dos indicadores de natureza económica verificamos:

- Fornecimentos e Serviços Externos/Custos Totais, divulgado em oito municípios, é o indicador que apresenta maior frequência nos municípios em estudo.
- O indicador menos divulgado é “(Amortizações + Provisões) /Custos Totais” e é apenas referido pelo município de Portalegre.

Tabela 24 – Indicadores Financeiros e Económicos/Fórmulas de cálculo Presentes no AFMP nos Municípios em Estudo

Indicadores			Frequência dos Indicadores
1	EBITDA	Resultados Operacionais + Depreciações e Amortizações + Provisões	1
2	Bens de Domínio Público/Ativo Líquido Total		5
3	Investimentos Financeiros/Ativo Líquido Total		4
4	Existências/Ativo Líquido Total		6
5	Dívidas de Terceiros (Ativo)/Ativo Líquido Total		3
6	Disponibilidades/Ativo Líquido Total		8
7	(Acréscimos + Diferimentos) / Ativo Líquido Total		7
8	Fundos Próprios/Ativo Líquido Total		15
9	Limite Total da Dívida	1,5xMédia da Receita Corrente Líquida Cobrada	15
10	Prazo Médio de Pagamentos		12
11	Ativo Não Corrente/Ativo Líquido Total		9
12	Ativo Corrente/Ativo Líquido Total		7
13	Passivo Total/ (Capital Próprio + Passivo Total)		5
14	Capital Próprio/ (Capital Próprio + Passivo Total)		7
15	Passivo Médio e Longo Prazo/Passivo Total		2
16	Passivo Curto Prazo/Passivo Total		4
17	Custos com Pessoal/Custos Totais		6
18	Fornecimentos e Serviços Externos/Custos Totais		8
19	(Amortizações + Provisões) /Custos Totais		1
20	Transferências e Subsídios Concedidos/Custos Totais		7
21	Custos Extraordinários/Custos Totais		7
22	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas/Custos Totais		5
23	Custos Financeiros/Custos Totais		7
24	Vendas e Prestações de Serviços/Proveitos Totais		5
25	Impostos e Taxas/Proveitos Totais		6

Indicadores como Instrumentos de Avaliação de Desempenho nos Municípios Portugueses

26	Transferências e Subsídios Obtidos/Proveitos Totais	6
27	Trabalhos para a Própria Entidade/Proveitos Totais	3
28	Proveitos Suplementares/Proveitos Totais	4
29	Proveitos Financeiros/Proveitos Totais	7
30	Proveitos Extraordinários/Proveitos Totais	7

Fonte: *Elaboração Própria*

De uma forma geral, conseguimos verificar que há indicadores que se encontram no AFMP que são utilizados pelos municípios, no entanto, será que os municípios têm em conta o anuário na escolha dos indicadores que irão divulgar nos seus Relatórios e Contas?

Tabela 25 – Comparação dos Indicadores Divulgados pelos Municípios Portugueses relativamente aos Indicadores que se Encontram no AFMP

Municípios	Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses		Total de Indicadores Presentes no AFMP	Fora do Anuário	Total de Indicadores nos Municípios
	CO	CF			
Loulé	3	5	8	9	17
Évora	6	20	26	68	94
Beja	3	2	5	8	13
Almada	6	1	7	56	63
Lisboa	4	2	6	15	21
Santarém	8	9	17	46	63
Portalegre	5	24	29	80	109
Leiria	8	2	10	100	110
Castelo Branco	5	3	8	58	66
Coimbra	5	9	14	68	82
Santa Maria da Feira	5	21	26	97	123
Viseu	5	20	25	58	83
Guarda	5	18	23	60	83
Vila Nova de Gaia	7	2	9	45	54
Vila Real	5	3	8	41	49
Bragança	4	10	14	59	73
Viana do Castelo	3	6	9	35	44
Ponta Delgada	6	6	12	66	78
Funchal	7	26	33	43	76
Total	100	189	289	1012	1301

Fonte: *Elaboração Própria*

Como podemos verificar, ao analisarmos a Tabela 25, não existe nenhum município que apresente uma maior frequência na divulgação de indicadores presentes no AFMP que fora do mesmo.

A nível orçamental, Santarém e Leiria, divulgam oito indicadores presentes no AFMP, sendo assim os municípios que divulgam mais indicadores orçamentais que estão presentes no AFMP.

No que respeita aos indicadores de natureza económico-financeira, podemos verificar que o município do Funchal é o que apresenta maior número de indicadores, com vinte e seis que estão presentes no AFMP.

Estão presentes no AFMP trinta e um indicadores de cariz orçamental e trinta e cinco indicadores de natureza económico-financeira. Como podemos verificar, não há nenhum município que tenha o mesmo número divulgado nos seus relatórios, sendo o município do Funchal, o que mais se aproxima ao divulgar 33 indicadores orçamentais e económico-financeiros presentes no projeto de Carvalho *et al* (2018), no entanto, apresenta 43 indicadores que não se encontram neste mesmo projeto.

Assim, podemos concluir que cerca de 58% dos municípios da amostra, quando divulgam indicadores no Relatório de Gestão, apresentam um número superior de indicadores que aos do AFMP.

Por outro lado, os municípios da amostra, quando divulgam indicadores incluem sempre indicadores (pelo menos 1), que são apresentados no AFMP, todavia, nessa divulgação verifica-se que é maior o número de indicadores que não estão no AFMP, do que os que constam no referido documento de Carvalho *et al* (2018).

Um dos grandes objetivos da atual Contabilidade Pública é a uniformização e comparabilidade da informação contabilística. Logo, nas Administrações Públicas, nomeadamente, nos municípios, a análise e avaliação do desempenho deve ser consistente, quer por divulgarem todos, no Relatório de Gestão os mesmos indicadores, quer por se garantir que o seu cálculo é efetuado a partir da mesma fórmula.

Ainda que os resultados obtidos num estudo de caso não permitam a generalização para a população, consideramos que, neste estudo, o conhecimento profundo do comportamento da amostra nos permite afirmar que atualmente, não é possível fazer uma análise comparativa do desempenho entre os municípios portugueses.

Pois, embora seja obrigatória a divulgação de indicadores no Relatório de Gestão e essa obrigatoriedade seja cumprida pelos municípios, a diversidade de indicadores divulgados é tal, que qualquer comparação, é inviável. Assim, considera-se fundamental que todos os municípios divulguem os mesmos indicadores no Relatório de Gestão e que sejam apresentados por indicadores de desempenho orçamental e indicadores de desempenho económico-financeiro. Com base nos indicadores considerados mais relevantes na amostra e nos indicadores constantes no AFMP, iremos de seguida, apresentar em duas tabelas, os indicadores que propomos sejam de divulgação obrigatória.

Quadro 21 – Proposta de Indicadores de Desempenho Orçamental

Indicadores Orçamentais		
1	Equilíbrio Orçamental	Receita Corrente Cobrada Bruta – (Despesa Corrente Paga + Amortizações Médias de Empréstimos de MLP)
2	Grau de Execução da Despesa	Despesa Paga/Despesa Prevista
3	Grau de Execução da Receita	Receita Cobrada/Receita Prevista
4	Receita Corrente/Receita Total	
5	Receita de Capital/Receita Total	
6	Receitas Próprias/Receita Total	
7	Impostos Diretos/Receita Total	
8	Transferências/Receita Total	
9	Venda de Bens e Serviços Corrente/Receita Total	
10	Venda de Bens de Investimento/Receita Total	
11	Passivos Financeiro/Receita Total	
12	Venda de Bens e Serviços Corrente/Receita Corrente	
13	Impostos Diretos/Receita Corrente	
14	Impostos e Taxas/Receita Total Cobrada	
15	Receitas por Cobrar/Receita Liquidada	
16	(Receita Liquidada-Liquidações Anuladas) /Receita Prevista	
17	Despesa Corrente/Despesa Total	
18	Despesa de Capital/Despesa Total	
19	Despesa de Pessoal/Despesa Total	
20	Aquisição de Bens e Serviços/Despesa Total	
21	Aquisição de Bens de Investimento/Despesa Total	
22	Transferências de Capital/Despesa Total	
23	Despesas de Investimento/Despesa Total	
24	Despesa de Pessoal/Despesa Corrente	
25	Aquisição de Bens e Serviços/Despesa Corrente	
26	Juros e Outros Encargos Pagos/Despesa Total Paga	
27	Ativos Financeiros Pagos/Despesa Total Paga	
28	Transferências e Subsídios Pagos/Despesa Total Paga	
29	Passivos Financeiro Pagos/Despesa Total Paga	

30	Despesas Comprometidas/Despesas Previstas	
31	Despesa Paga/Despesa Comprometida	
32	Aquisição de Bens de Capital/ (Aquisição de Bens de Capital + Transferências de Capital)	
33	Transferências de Capital/ (Aquisição de Bens de Capital + Transferências de Capital)	
34	Juros/Investimento Total	
35	Índice da Dívida Total	Média da Receita Corrente/Dívida Total
36	Despesas de Investimento/População	

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 22 – Proposta de Indicadores de Desempenho Económico-Financeiro

Indicadores Económicos e Financeiros		
1	EBITA	Resultado operacional+ (Depreciações e Amortizações) + Provisões
2	EBITA/Proveitos Operacionais	
3	Vendas e Prestações de Serviços/Proveitos Totais	
4	Impostos e Taxas/Proveitos Totais	
5	Transferências e Subsídios Obtidos/Proveitos Totais	
6	Trabalhos para a Própria Entidade/Proveitos Totais	
7	Proveitos Suplementares/Proveitos Totais	
8	Proveitos Financeiros/Proveitos Totais	
9	Proveitos Extraordinários/Proveitos Totais	
10	Proveitos Económicos/Proveitos Totais	
11	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas/Custos Totais	
12	Custos com o Pessoal/Custos Totais	
13	Fornecimento e Serviços Externos/Custos Totais	
14	(Amortizações + Depreciações + Provisões) /Custos Totais	
15	Transferências e Subsídios Concedidos/Custos Totais	
16	Custos Extraordinários/Custos Totais	
17	Custos Financeiros/Custos Totais	
18	Resultados Económicos/População	
19	Bens de Domínio Público/Ativo Líquido Total	
20	(Imobilizado Corpóreo + Imobilizado Incorpóreo) /Ativo Líquido Total	
21	Investimento Financeiro/Ativo Líquido Total	
22	Existências/Ativo Líquido Total	
23	Dívidas a Terceiros (Ativo)/Ativo Líquido Total	
24	Disponibilidades/Ativo Líquido Total	
25	(Acréscimos + Diferimentos) /Ativo Líquido Total	
26	Ativo não Corrente/Ativo Líquido Total	
27	Ativo Corrente/Ativo Líquido Total	
28	Autonomia Financeira	Fundos Próprios/Ativo Líquido Total
29	Endividamento	Passivo Exigível/Ativo Líquido Total
30	Passivo M/L Prazo/Passivo Total	
31	Passivo de Curto Prazo/Passivo Total	

32	Ativo Circulante/Passivo de Curto Prazo	
33	Disponibilidades/Passivo Exigível de Curto Prazo	
34	Passivo Total/ (Passivo Total + Capital Próprio)	
35	Capital Próprio/ (Passivo Total + Capital Próprio)	
36	Prazo Médio de Pagamentos	$\frac{\frac{\sum_{T-3}^T DF}{4}}{\sum_{T-3}^T A} \times 365^5$

Fonte: *Elaboração Própria*

A concretização desta proposta torna a utilização da informação mais prática para os diversos utilizadores e, garantimos assim, a comparabilidade de cada município português, avaliando a sua evolução e, a comparabilidade dos diversos municípios entre si.

⁵ Presente no nº4 do Despacho nº 9870/2009, de 13 de Abril, do Gabinete do Ministério das Finanças e da Administração Pública e que indica “que DF corresponde ao valor da dívida de curto prazo a fornecedores observado no final de um trimestre, e A corresponde às aquisições de bens e serviços efetuadas no trimestre, independentemente de já terem sido liquidadas”.

6. Conclusão

A gestão e responsabilização dessa gestão na Administração Pública, é crescente e necessária, face à escassez de recursos.

As Administrações Públicas e nomeadamente, os Municípios Portugueses, não podem fugir a essa realidade e na base dessa responsabilização foi necessário que o normativo contabilístico aplicável nos últimos anos se atualizasse, quer a nível nacional, relativamente ao que é aplicado no setor empresarial, quer a nível internacional, no que é aplicável no setor público.

Assim, o SNC-AP, publicado em 2015, revogou o POCP e logo, o POCAL e todos os outros planos setoriais. Todavia, nos municípios portugueses, a implementação do SNC-AP tem vindo a ser adiada e só em 2019 se prevê que a prestação de contas, seja efetuada de acordo com esse normativo.

Um dos objetivos da informação contabilística na Administração Pública é que a partir dela se possam calcular indicadores a divulgar internamente, para apoiar a gestão e externamente, no Relatório de Gestão, para informar os utilizadores externos do desempenho da organização.

Todavia, só a consistência do seu cálculo e divulgação, vai permitir que exista comparabilidade da informação que fornecem, quer da própria entidade em termos de evolução de um ano para outro, quer entre instituições com a mesma atividade, nomeadamente, os municípios portugueses.

Assim, a partir dos indicadores divulgados no Relatório de Gestão deve ser possível analisar e avaliar comparativamente quer o desempenho de cada município de um ano para outro, quer entre municípios no próprio ano e é essa a nossa conclusão da revisão de literatura.

Estas conclusões são fundamentadas na revisão de literatura efetuada e que foi completada com a apresentação de vários estudos efetuados sobre o tema.

O estudo de caso foi efetuado a partir de uma amostra constituída por 20 municípios que consideramos garantir representatividade do país, uma vez que esses municípios resultaram da seleção, em cada distrito/região, do município com maior número de população residente. Como não se conseguiu obter informação do município de Braga, a

nossa amostra acabou por ser constituída por 19 municípios sendo 12 de média dimensão e 7 de grande dimensão.

Quando analisada a divulgação de indicadores por município, no Relatório de Gestão, nos três anos analisados, verificamos que, quer ao nível orçamental, quer económico-financeiro, há genericamente consistência nos indicadores divulgados o que permite uma análise evolutiva do desempenho de cada município.

Constatou-se também neste estudo que, entre 2015 e 2017, globalmente não era possível comparar desempenhos entre municípios face às diferenças de indicadores divulgados no Relatório de Gestão, quer em número de indicadores, quer em indicadores apresentados. A título de exemplo, constatou-se que, relativamente a 2017 o número médio de indicadores divulgados se situou nos 68, todavia, no mesmo ano, publicaram-se um total de 371 indicadores diferentes, sendo que Beja publicou um total de 13 indicadores e Santa Maria da Feira 123 indicadores. Numa análise mais detalhada, verificamos, por exemplo, que em 2015 e 2016 cerca de 53% dos indicadores orçamentais são divulgados apenas em 1 município. Esse valor em 2017, baixa para 49,7%. Considerando a frequência dos indicadores orçamentais e tendo como referência, os que são pelo menos citados por 10 municípios, constata-se que, em 2017, 199 indicadores são dispensáveis. Uma análise semelhante, efetuada aos indicadores económico-financeiros, permitiu verificar que, em 2017, o número de indicadores dispensáveis foi de 139. Ou seja, se se somar os indicadores dispensáveis em 2017, constatamos que, dos 371 indicadores divulgados, 338, são dispensáveis. Desta forma, os indicadores considerados relevantes são, 26 no total.

Quando comparamos os indicadores mais divulgados pelos municípios da amostra, com os que constam no *Ranking* Global do AFMP de 2017, constatamos que apenas há coincidência no indicador “Prazo Médio de Pagamento” e verificamos ainda que, nesse *Ranking*, estão presentes 10 dos municípios da amostra. No estudo, foi calculado, por indicador, o posicionamento dos outros municípios no *Ranking*. Todavia, quando a comparação dos indicadores mais divulgados nos municípios da amostra, com os que são apresentados genericamente no anuário, é possível verificar indicadores que estão presentes nas duas realidades, quer a nível orçamental, quer a nível económico-financeiro.

Ainda que um estudo de caso não permita generalizar os resultados obtidos, o conhecimento profundo obtido através da amostra estudada, permitiu-nos concluir que é fundamental que a informação divulgada no Relatório de Gestão seja consistente e

comparável e por outro lado, para além do carácter de obrigatoriedade, seja aceite pelos municípios. Assim, conciliando os indicadores mais divulgados pelos municípios da amostra com os do AFMP, bem como o número nele divulgado relativamente aos indicadores orçamentais e económico-financeiros, apresentámos uma proposta de indicadores para serem divulgados nos respetivos Relatórios de Gestão.

O SNC-AP, associando à obrigatoriedade da divulgação de indicadores, é urgente que torne essa informação consistente e comparável e isso só é possível se os indicadores, para além de se manterem anualmente, sejam calculados sempre da mesma forma. Isso irá permitir acompanhar a evolução de cada município e ainda compará-los entre si. Pelo que, será necessário que, as instituições que acompanham a implementação do SNC-AP, uniformizem essa divulgação, impulsionando ainda a necessidade de se acrescentar nessa divulgação, indicadores cujo cálculo necessite do subsistema de contabilidade de gestão.

Com este estudo pretendemos contribuir para o aumento da importância da informação contabilística nas Administrações Públicas, através do cálculo de indicadores, permitindo simultaneamente a comparabilidade de cada município e dos municípios entre si.

Como perspetiva de investigação futura pretende-se efetuar um questionário a todos os municípios apresentando a nossa proposta de indicadores para divulgar no Relatório de Gestão e conhecer a sua concordância com a proposta, bem como, se consideram ou não importante haver essa comparabilidade, no sentido de eventualmente, se poder melhorar/completar a proposta hoje apresentada.

7. Bibliografia

Adair, C., Simpson, E., Casebeer, A., Birdsell, J., Hayden, K., & Lewis, S., (2006): “Performance Measurement in Healthcare: Part II– State of the Science Findings by Stage of the Performance Measurement Process”, *Health Policy*, vol. 2, n. 1, p.56–78.

Afonso, F.I.P., (2012): “Avaliação de desempenho enquanto ferramenta de prossecução da estratégia organizacional: estudo sobre a MCG”, Dissertação de mestrado, Lisboa: ISCTE-IUL, consultado a 2019-01-23 em <http://hdl.handle.net/10071/6478>.

Arshad, R., Omar, N., Bakar, N., Nasir, N., (2015): “Exploring performance measurement from the perspective of social impact”, *Malaysian Accounting Review*, vol. 14, n. 2, p.137-154.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), (2002): “Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos”, Documento 26, Contabilidad de Gestión, Madrid.

Astrini, N., (2014): “Local Government Performance Measurement: Developing Indicators Based on IWA 4: 2009”, *Public Organization Review*, vol. 15, n. 3, p. 365-381.

Beuren, I., Martins, L., (2001): “Sistema de Informações Executivas: Suas Características e Reflexões sobre sua Aplicação no Processo de Gestão”, *Revista Contabilidade & Finanças*, vol.15, n. 26, p. 6-24.

Bockstaller, C., Girardin, P., (2003): “How to validate environmental indicators”, *Agricultural Systems*, vol. 76, n. 2, p. 639-653.

Brennan, L., (2011): “*The Scientific Management of Information Overload*”. *Journal of Business and Management*”, vol. 17, n. 1, p. 121-134.

Carneiro, M., Santos, G., (2014): “Análise de Indicadores Patrimoniais, Financeiros e Orçamentais da Prefeitura Municipal de Carmo do Paraíba. Período de 2011 a 2013”, *Revista GETEC*, vol. 3, n. 6, p. 22-42.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., (2018): “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2018”, Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., e Jorge, S., (2017): “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2016”, Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., e Jorge, S., (2006): “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2004”, Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.

Chiareto, J., Corrêa, H., Cunha, J., (2018): “Avaliação de Desempenho Organizacional: Um Estudo em um Hospital Universitário Público”, Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE, vol.17, n.1, p. 112-129.

Ciurea, J., Demyen, S., (2015): “Relevance of turnover for the performance analysis of na enterprise”, EcoForum, “Stefan cel Mare” University of Suceava, Romania, Faculty of Economics and Public Administration - Economy, Business Administration and Tourism Department., vol. 4, n. 1, p. 1-18.

Conselho Coordenador da Avaliação de Serviços, (2008): “Sistema de avaliação do desempenho dos serviços da Administração Pública: Construção do QUAR – Linhas de Orientação”.

Cruz, N., Marques, R., (2017): “Structuring composite local governance indicators”, Policy Studies, vol. 38, n.2, p. 108-129.

desempenho in Dicionário infopédia da Língua Portuguesa, , 2003-2019, Porto Editora consultado a 2019-01-22 em <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/desempenho>.

Ferreira, J., Celuppi,I.C., Geremia, D.S., Madureira, V.S.F., Tombini, L.H., Souza, L.A.N, (2016): “Uma Análise da Abordagem Qualitativa em Pesquisa com Secretários Municipais de Saúde do Extremo Oeste Catarinense”. BrazilianJournal of Surgery and Clinical Research-BJSCR, vol.15, n. 4, p. 71-73.

Fernandes, M., (2007): “Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido”, Têhne -Revista de Estudos Politécnicos, vol.5, n. 8, p. 67-96.

Ferreira, A., Santos, C., (2008): “Linguagen XBRL – Suporte à consolidação de contas na Administração Pública”, Revista Universo Contábil, vol. 4, n. 4, p. 126-139.

Georgopoulos, B.S., Tannenbaum, A.S., (1957): “A study of organizational effectiveness”, *American Sociological Review*, vol. 22, n. 5, p. 534-540.

Gomes, P., Carvalho, J., Fernandes, M., (2009): “Determinantes de adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses”, *Contabilidade e Gestão*, v.8, p. 11-40.

Gomez, G., Flores, J. & Jimenez, E. (1996). *Metodologia de la investigacion cualitativa*. Malaga: Ediciones Aljibe.

Grateron, I., (1999): “Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público”, *Caderno de Estudos - FIPECAFI*, n. 21, p. 1-18.

Gregory, Z., Wellington, V., (2007): “Accountability or Countability? Performance Measurement in the New Zealand Public Service, 1992–2002”, *The Australian Journal of Public Administration*, vol. 66, n. 4, p. 468-484.

Gonçalves, M., Correia, C., Marques, M., (2011): “Contabilidade Pública Autárquica em Portugal e a Informação Divulgada em Regime de Caixa e de Competência: O Caso de um Município do Distrito de Coimbra”, *Revista Universo Contábil*, vol. 7, n. 4, p. 156-178.

Guzmán, C., (2003) “El logro del value for money en la gestión pública: consideraciones en torno a los indicadores de eficiencia, eficacia y economía”, *Revista Contabilidade & Finanzas*, vol. 14, n. 32, p. 99-110.

Ittner, C.D., Larcker, D.F., (1998): “Innovations in performance Measurement - Trends and Research Implications”, *Journal of Management Accounting Research*, v. 10, p. 205-238.

Hood, C., (1995): “The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme”, *Accounting , Organizations and Society*, v. 20, n. 2/3, p.93-109.

Kaplan, R.S., (1986): “Accounting lag – the obsolescence of cost accounting systems”, *California Management Review*, vol. 28 n. 2, p. 174-99.

Kaplan, R.S., (1984): “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, vol. 59, n. 3, pp. 390-418.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992): “The Balanced Scorecard: Measures that drive performance”, *Harvard Business Review*, January-February.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1996): “Linking the balanced scorecard to strategy”, *California Management Review*, vol. 39, n. 1, p. 53-79.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1996a): “The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action”, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Kennerley, M., Neely, A., (2003): “Measuring Performance in a changing business environment”, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 23, n. 2, p. 213-229.

Lebas, M., & Euske, K., (2002): “A conceptual and operational delineation of performance”, In Neely, Andy, *Business Performance Measurement: Theory and Practice*, p. 65-79. Cambridge: Cambridge University Press.

Luitz, M.P., Rebelato, M.G., (2003): “Avaliação do desempenho organizacional”, XXIII ENEGEP - Ouro Preto, MG, Brasil.

Meireis, F. (2016): “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações públicas-SNC-AP”, *Revista de Contabilidade e Finanças*, 3.

Monea, M., Guta, A.J., (2011): “The relevance of the performance indicators in economic and financial diagnosis”, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, vol. 11, n. 4, p. 207-214.

Neely, A., (1999): “The performance measurement revolution: why now and what next?”, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 19, n. 2, p. 205-228.

Neely, A., Bourne, M., Mills, J., Platts, K., & Richards, H., (2006): “Strategy and performance: Getting measure of your business”, Horton Kirby: Findlay Publications

Neely, A., Gregory, M., Platts, K., (1995): “Performance Measurement System Design: A literature review and research agenda”, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 15, n. 4, p. 80-116.

Neely, A., Richards, H., Mills, J., Platts, K., Bourne, M., (1997): “Designing Performance Measures: A Structures Approach”, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 17, n. 11, p. 1131-1152.

Oliveira, J., (2012): “Indicadores de Desempenho e a *Accountability*” na Administração Pública”, Tese de Mestrado, Aveiro: Universidade de Aveiro, consultado a 2019-01-27 em <http://hdl.handle.net/10773/11021>.

Parmenter, D. (2002): “Winning KPIs revisited”. *New Zealand Management*, vol. 49, n. 9, p. 49-51.

Pintea, M.O., Achim, M.V., (2010): “Performance - an evolving concept”, *Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series*, vol. 2, n. 38, p. 1-12.

Protopescu, C. (2013) – “Performance Management or Performance based Management”, *Revista Romana de Statistica – Supliment trim I/2013*, pp.85-89.

Scheren, G., Wernke, R., Zanin, A., (2018): “Proposta de indicadores financeiros sobre a judicialização da saúde no município de Chapecó (SC)”, *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, vol. 17, n. 50, p. 106-123.

Souza, M., Marengo, S., Almeida, L., (2014): “Análise do Desempenho Socioeconômico de Municípios Gaúchos Emancipados”, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, vol 8, n.3, p. 232-250.

Stroeher, A., (2005): “Identificação das Características das Informações Contábeis e a sua Utilização para Tomada de Decisão Organizacional de Pequenas Empresas ”, Tese de Mestrado, Brasil: UFRGS- Escola de Administração, consultado a 2019-02-07 em <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/4556>.

Taylor, S.J., Bogdan, R., (1987): “Introducción a los métodos cualitativos de investigación”. 1ª Edição. Paidós Iberica Ediciones S A. Barcelona.

Teixeira, A.B., (2016): “A contabilidade de Gestão no SNC-AP, uma proposta de implementação”, Setúbal: ESCE.

Teixeira, A.B.; Mata, C.; Teixeira, N., Pardal, P., (2011a): “Perspetivas de avaliação do desempenho das autarquias locais: o caso dos municípios do distrito de Setúbal”, XVI Congresso da AECA, Granada.

Teixeira, A.B.; Mata, C.; Pardal, P., Teixeira, N., (2011): “Os indicadores de desempenho utilizados nos municípios do distrito de Setúbal”, XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestión, Córdoba.

Teixeira, A.B.; Mata, C.; Pardal, P., Teixeira, N., (2018): “O Desempenho Orçamental de 2014 a 2016 dos Municípios do Distrito de Setúbal”, XXVIII jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Guarda.

Teixeira, A.B., Pardal, P., Mata, C., Teixeira, N., (2013): “Os Municípios do Distrito de Setúbal – Análise Comparativa Orçamental, Económica e Financeira de 2010 e 2011”, XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Lisboa.

Teixeira, A.B., Teixeira, N., Pardal, P., Mata, C., (2012): “O Relatório de Gestão e a Avaliação e Comparação do Desempenho dos Municípios Portugueses: O Caso dos Municípios no Distrito de Setúbal”, XXII Jornadas Luso Espanholas, Vila Real.

Trigueiros, D., (2014): “Avaliação do desempenho da administração local na Europa: uma análise comparativa das experiências de Portugal, Grã-Bretanha, França, Suécia e Alemanha”, Administração: Revista da Administração Pública de Macau, vol. 27, n. 104, p. 337-356.

Turley, G., Robbins, G., McNena, S., (2015): “A Framework to Measure the Financial Performance of Local Governments” Local Government Studies, vol. 41, n. 3, p. 401-420.

Vieira, R., (2008): “A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?”, Tese de Mestrado, Coimbra: FEUC, consultado a 2019-02-07 em <http://hdl.handle.net/10316/11408>.

Vilela, B., Macedo, R., Freitas, K., Ferreira, R., Muniz, R., (2017): “Métodos Estruturados de Análise Qualitativa nas Pesquisas em Administração”, Revista FSA, vol. 14, n.4, p. 3-18.

Yin, R. (2009). Case Study Research: Design and Methods. 4ª Edição. Sage Publications. London.

Legislação:

Decreto-Lei nº 12/2002 – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSS). Diário da República nº 21, I série A, Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Diário da República nº 44, I série A, Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. Lisboa.

Decreto-Lei nº 85/2016, de 21 de dezembro – Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Diário da República nº 243, I série, Economia. Lisboa.

Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho - Procede à revisão da estrutura e composição da Comissão de Normalização Contabilística, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público. Diário da República nº125, I série, Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-lei 192/2015, de 11 de setembro – Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Diário da República nº 178, I série, Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Diário da República nº 203, I série A, Ministério das Finanças. Lisboa.

Despacho nº 9870/2009, de 13 de Abril – Aprova o modelo do relatório de monitorização a utilizar no acompanhamento trimestral da evolução dos prazos médios de pagamento. Diário da República nº 71, II série, Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Lei nº 1/2005, de 12 de Agosto – Constituição da República Portuguesa. Diário da República nº 155, I série A, Assembleia da República. Lisboa.

Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, aprova a Lei das Finanças Locais. Diário da República nº 10, I série, Assembleia da República. Lisboa.

Lei nº 50/2018, de 16 de agosto – Lei-quadro da transferência de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais. Diário da República, 1ª série, nº 157, Assembleia da República. Lisboa.

Lei nº 66-B/2007, de 28 de dezembro - Estabelece o sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na administração pública. Diário da República nº250, I série, Assembleia da República. Lisboa.

Lei nº 69/2015, de 16 de julho – Redefine as atribuições das autarquias e competências dos respetivos órgãos. Diário da República nº 137, I série, Assembleia da República. Lisboa.

Lei nº 75/2003, de 12 de setembro – Estabelece o regime jurídico das autarquias locais. Diário da República nº 176, I série, Assembleia da República. Lisboa.

Lei nº 79/77, de 25 de outubro – Define as atribuições das autarquias e competências dos respetivos órgãos. Diário da República nº 247, I série, Assembleia da República. Lisboa.

Lei nº 159/99, de 14 de setembro – Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais. Diário da República nº 215, I série A, Assembleia da República. Lisboa.

Portaria nº 218/2016, de 9 de agosto - Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Diário da República nº 152, I série, Ministério das Finanças, Lisboa.

Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC - Educação). Diário da República nº 218, I série B, Ministérios das Finanças e da Educação. Lisboa.

Portaria nº 898/2000, de 28 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS). Diário da República nº 225, I série B, Ministérios das Finanças e da Saúde. Lisboa.

Sítios de Internet:

Consultado a 3 de outubro de 2018:

- ∴ Câmara Municipal de Loulé – <http://www.cm-loule.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Évora – <http://www.cm-evora.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Beja – <https://www.cm-beja.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Almada – <http://www.m-almada.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Lisboa – <http://www.cm-lisboa.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Santarém – <https://www.cm-santarem.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Portalegre – <http://www.cm-portalegre.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Leiria – <https://www.cm-leiria.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Castelo Branco – <https://www.cm-castelobranco.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Coimbra – <https://www.cm-coimbra.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Santa Maria da Feira – <https://www.cm-feira.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Viseu – <https://www.cm-viseu.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Guarda – <https://www.mun-guarda.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia – <http://www.cm-gaia.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Braga – <https://www.cm-braga.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Vila Real – <http://www.cm-vilareal.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Bragança – <https://www.cm-braganca.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Viana do Castelo – <http://www.cm-viana-castelo.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Ponta Delgada – <http://www.cm-pontadelgada.pt>
- ∴ Câmara Municipal de Funchal – <http://cm-funchal.pt>

Portada – <https://www.pordata.pt> (consultado a 16 de junho de 2019)

Anexos

Dívidas a Terceiros/Saldo final da gerência orçamental	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Fundos Autárquicos de Capital/(Investimentos + Transferências de Capital)	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Fundos Municipais Correntes/(Pessoal + Aq de bens e serviços + Serviço da dívida + Aq de bens de investimento)	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim
Fundos Municipais de Capital/(Pessoal + Aq de bens e serviços + Serviço da dívida + Aq de bens de investimento)	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim
Imp. diretos + Imp. indiretos + Taxas, multas e outras penalidades	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Receitas totais - Transferências - passivos financeiros	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Receitas correntes - Despesas correntes	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Taxa de Poupança Corrente	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Investimentos/Total de Funcionários	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Receita Total/Total de Funcionários	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Despesas de Funcionamento/Total de Funcionários	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Despesa Pessoal/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Investimento/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Receita Total/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Receita Própria/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Despesa Total/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Fundos Municipais/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Serviço da Dívida/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Serviço da Dívida de Empréstimo de MLP/População	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Despesa Pessoal/Km2	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Investimento/Km2	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Receita Total/Km2	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Receita Própria/Km2	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Despesa Total/Km2	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Fundos Municipais/Km2	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Serviço da Dívida/Km2	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Equilíbrio Orçamental	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim
Execução da Receita	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Execução da Despesa	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Nº de indicadores	9	55	11	57	16	43	50

mentais em 2017

Leiria	Castelo Branco	Coimbra	Santa Maria da Feira	Viseu	Guarda	Vila Nova de Gaia	Vila Real	Bragança	Viana do Castelo	Ponta Delgada	Funchal	% frequência do Indicador	Frequência em nº Absoluto
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	78,95%	15
Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim	52,63%	10
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	68,42%	13
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	47,37%	9
Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	47,37%	9
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	26,32%	5
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim	36,84%	7
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	26,32%	5
Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	26,32%	5
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	68,42%	13
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	52,63%	10
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	52,63%	10
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	68,42%	13
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	63,16%	12
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	57,89%	11
Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2

Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	15,79%	3
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	█	21,05%	4
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	15,79%	3
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	21,05%	4
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	█	31,58%	6
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	█	52,63%	10
Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2

Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	42,11%	8
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	42,11%	8
Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	47,37%	9
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	52,63%	10
Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	42,11%	8
Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	47,37%	9
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	42,11%	8
Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	42,11%	8
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	21,05%	4
Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	36,84%	7
Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	15,79%	3
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	10,53%	2

Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não		5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não		5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim		5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não		5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	15,79%	3
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	█	63,16%	12
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	█	68,42%	13
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não		5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não		5,26%	1
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	█	84,21%	16
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	█	68,42%	13
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	█	31,58%	6
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	█	68,42%	13
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	█	78,95%	15
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	█	63,16%	12
Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	21,05%	4
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	█	63,16%	12
Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Não	█	42,11%	8
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	█	63,16%	12
Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	█	63,16%	12
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não		5,26%	1
Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	█	42,11%	8
Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	21,05%	4
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não		5,26%	1
Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	█	47,37%	9
Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2

Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	█	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	█	26,32%	5
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	█	68,42%	13
Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	█	47,37%	9
Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	█	57,89%	11
Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	█	52,63%	10
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	█	47,37%	9
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	█	42,11%	8
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	█	47,37%	9
Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	█	31,58%	6
Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	█	42,11%	8
Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	█	42,11%	8
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1

Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	15,79%	3
Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	15,79%	3
Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	10,53%	2
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	█	5,26%	1
Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	█	78,95%	15
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	█	100,00%	19
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	█	100,00%	19
91	41	51	72	35	45	52	36	28	19	52	33			

Anexo II - Indicadores Financeiros Divulgados em 2017

Indicadores	Loulé	Évora	Beja	Almada	Lisboa
Vendas e Prestação de Serviços/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Impostos e Taxas/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Transferências e Subsídios Obtidos/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Proveitos Operacionais/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Proveitos Financeiros/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Proveitos Extraordinários/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Proveitos Correntes/Proveitos Totais	Não	Não	Não	Não	Não
Trabalhos p/ a própria entidade/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Proveitos Suplementares/Proveitos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Venda e Prestação de Serviços/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Vendas de Produtos/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Prestações de Serviços/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Impostos e Taxas/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Proveitos e ganhos financeiros/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Transferências e Subsídios Obtidos/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Proveitos Suplementares/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Proveitos Extraordinários/Proveitos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Outros Proveitos Financeiros/Proveitos Financeiros	Não	Não	Não	Não	Não
Redução de Provisões/Proveitos Extraordinários	Não	Não	Não	Não	Não
Outros Proveitos Extraordinários/Proveitos Extraordinários	Não	Não	Não	Não	Não
Rendimentos Totais/Gastos Totais	Não	Não	Não	Não	Não
Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas / Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
FSE / Custos Totais	Sim	Sim	Não	Não	Não
Transferências e Subsídios Correntes Concedidos e Prestações Sociais / Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Pessoal / Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Amortização e Provisões do Exercício/Custos Totais	Não	Não	Não	Não	Não

Amortização Op. Do Exerc./Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Provisões/Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Custos Operacionais / Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Custos Financeiros / Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Custos Extraordinários / Custos Totais	Não	Sim	Não	Não	Não
Custos Correntes/Custos Totais	Não	Não	Não	Não	Não
FSE/Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Pessoal / Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Juros e S./Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
CMVMC/Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Amortização Op. Do Exerc./Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Provisões/Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Custos Extraordinários / Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Transf. Subs. Corr. Conc. Prest. Sociais/Custos Operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
(Ativo Circulante-Existências)/Custos operacionais	Não	Não	Não	Não	Não
Juros e S./Custos Financeiros	Não	Não	Não	Não	Não
Outros Custos Financeiros/Custos Financeiros	Não	Não	Não	Não	Não
Tranf. De capital concedidas/Custos Extraordinários	Não	Não	Não	Não	Não
Outros Custos Extraordinários/Custos Extraordinários	Não	Não	Não	Não	Não
Custos com Pessoal/Nº de trabalhadores efetivos	Não	Não	Não	Não	Não
Proveitos Operacionais/Nº trabalhadores	Não	Não	Não	Não	Não
(Vendas, prestações de serviços, imposto e traxas)/Nº de trabalhadores	Não	Não	Não	Não	Não
Resultados Operacionais + Amortizações + Provisões	Não	Não	Não	Não	Não
Resultado Líquido do Exercício +Amortizações + Provisões	Não	Não	Não	Não	Não
Ativo Fixo/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Ativo Circulante/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Bens de Domínio Público/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Empréstimos de Médio e Longo Prazo/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Dívidas a Terceiros/Ativo Líquido Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Dívidas a Terceiros (Ativo)/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Dívidas de Curto prazo/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Sim	Não



























Dívidas de terceiros de Curto prazo(Ativo)/Ativo Líquido Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Fundos Próprios/Ativo Líquido Total	Sim	Sim	Não	Sim	Não
Patrimônio/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo/Ativo	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Sim	Não
Dívidas de M/L prazo/Ativo Líquido Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Dívidas a Terceiros de M/L prazo(Ativo)/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Imobilizado Líquido/Ativo Líquido Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Imobilizado de Domínio Privado/Ativo Líquido	Não	Não	Não	Não	Não
Imobilizado em curso/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Imobilizado Incorpóreo Líquido / Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Imobilizado Corpóreo Líquido / Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Investimentos Financeiros Líquido / Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa (Disponibilidades) / Ativo Líquido Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Resultado Operacional/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Resultado Líquido do Exercício/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Existência/Ativo Líquido Total	Não	Sim	Não	Não	Não
(Existências+Prov. P. depreciação de Exist.)/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Acréscimos e Diferimentos/Ativo Líquido Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Acréscimos/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Diferimentos/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Acréscimos e Diferimentos (Passivo)/Ativo Líquido Total	Não	Não	Não	Não	Não
Fundo de Maneio/Ativo Circulante	Não	Não	Não	Não	Não
Capitais Permanentes/Imobilizado Líquido	Sim	Não	Não	Não	Não
Dívidas a Terceiros/Passivo Total	Não	Não	Não	Não	Sim
Dívidas M/L prazo/Passivo	Não	Sim	Não	Não	Não
Dívida Financeira de MLp/Passivo	Não	Não	Não	Sim	Não
(Dívidas de CP - acréscimos - diferimentos)/Passivo	Não	Sim	Não	Não	Não
Dívidas de CP/(Capital Alheio + Capital Próprio)	Não	Não	Não	Não	Não
Capital Próprio/Capital Alheio	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo M/L Prazo/Passivo Total	Não	Não	Não	Não	Não































Passivo Curto Prazo/Passivo Total	Sim	Não	Não	Não	Não
Ativo Líquido/Passivo Total	Não	Não	Não	Não	Não
(Ativo Líquido- bens de domínio público)/Passivo Total	Não	Não	Não	Não	Não
Provisões/Passivo Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Acréscimos e Diferimentos/Passivo Total	Não	Sim	Não	Não	Não
Fundos Próprios/Passivo Total	Não	Sim	Não	Sim	Não
Recursos Permanetes/Passivo Exigível	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo Médio e Longo Prazo/Passivo Exigível	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo Curto Prazo/Passivo Exigível	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo Longo Prazo/Passivo Curto Prazo	Não	Não	Não	Não	Não
Património/Fundos Próprios	Não	Sim	Não	Não	Não
Ajustamentos CP/Fundos Próprios	Não	Sim	Não	Não	Não
Doações/Fundos Próprios	Não	Não	Não	Não	Não
Resultado Operacional/Fundos Próprios	Não	Não	Não	Não	Não
Resultado Líquido/Fundos Próprios	Não	Sim	Não	Não	Não
Dívidas a Terceiros/Fundos Próprios	Não	Sim	Não	Não	Não
Exigível a Curto Prazo/Fundos Próprios	Não	Não	Não	Não	Não
Exigível a ML Prazo/Fundos Próprios	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo Exigível/Fundos Próprios	Não	Não	Não	Não	Não
Resultados Transitados/Fundos Próprios	Não	Sim	Não	Não	Não
Reservas / Fundos Próprios	Não	Sim	Não	Não	Não
Reservas e Ajustamentos/ Fundos Próprios	Não	Não	Não	Não	Não
Fundos Próprios/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Património/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Reservas e Ajustamentos/ (Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Ajustamentos CP/(Total do Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Reservas / (Total do Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Doações/(Total do Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Resultados Transitados/(Total do Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Resultado Líquido do Período/(Total do Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não

















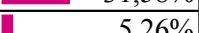

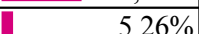






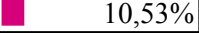





Total Passivo/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Dívidas a Terceiros/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo de MLP/(Total Passivo + Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Passivo de Cp/(Total Passivo + Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
EmpréstimosMLP/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Empréstimos CP/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Dívidas de curto prazo/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Dívidas de M/L prazo/(Total Passivo+Fundos Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Acréscimos e Diferimentos/(Total Passivo + F.Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Acréscimos/(Total Passivo + F.Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Diferimentos/(Total Passivo + F.Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Prov. Riscos e Encargos/(Total Passivo + F Próprios)	Não	Não	Não	Não	Não
Rendibilidade Operacional/Capitais Permanentes	Não	Não	Não	Não	Não
Fundo de Maneio/Existências	Não	Não	Não	Não	Não
Exigível a ML Prazo/Imobilizado Corpóreo	Não	Não	Não	Não	Não
Ativo Ciculante/Passivo Curto Prazo	Sim	Sim	Não	Não	Não
Disponibilidades/Exigível a Curto Prazo	Sim	Não	Não	Sim	Não
(Ativo Circulante - Existências)/Passivo Circulante	Não	Não	Não	Não	Não
Resultado Operacional/Serviço da Dívida	Não	Não	Não	Não	Não
Endividamento	Não	Não	Não	Não	Não
Cobertura dos Encargos Financeiros	Não	Não	Não	Não	Não
Imobilizado Financiado por Empréstimos	Não	Não	Não	Não	Não
Taxa de Juro média	Não	Não	Não	Não	Sim
Custo médio da dívida	Não	Não	Não	Não	Sim
Limites da dívida Total	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
EBITA	Não	Não	Não	Não	Não
PMP	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Total de Indicadores por município					
	8	39	2	6	5































Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Não
Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não
Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não




























Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim
Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim
Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não
Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
20	59	19	25	31	51	48	38	2	13	45	25

Ponta Delgada	Funchal	% frequência do indicador	Frequência em nº absoluto
Não	Sim	 26,32%	5
Não	Sim	 31,58%	6
Não	Sim	 31,58%	6
Sim	Não	 15,79%	3
Sim	Sim	 36,84%	7
Sim	Sim	 36,84%	7
Não	Não	 5,26%	1
Não	Sim	 15,79%	3
Não	Sim	 21,05%	4
Não	Não	 10,53%	2
Não	Não	 10,53%	2
Não	Não	 10,53%	2
Sim	Não	 21,05%	4
Sim	Não	 5,26%	1
Sim	Não	 26,32%	5
Não	Não	 15,79%	3
Sim	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Sim	 5,26%	1
Não	Sim	 26,32%	5
Não	Sim	 42,11%	8
Não	Sim	 36,84%	7
Não	Sim	 31,58%	6
Não	Não	 5,26%	1

Não	Sim		21,05%	4
Não	Sim		21,05%	4
Sim	Não		15,79%	3
Sim	Sim		36,84%	7
Sim	Sim		36,84%	7
Não	Não		5,26%	1
Sim	Não		26,32%	5
Sim	Não		26,32%	5
Sim	Não		5,26%	1
Não	Não		21,05%	4
Sim	Não		26,32%	5
Não	Não		21,05%	4
Sim	Não		5,26%	1
Não	Não		15,79%	3
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		15,79%	3
Não	Sim		36,84%	7
Não	Sim		26,32%	5
Não	Não		15,79%	3
Não	Não		31,58%	6
Não	Não		10,53%	2
Sim	Não		15,79%	3

Não	Sim		21,05%	4
Sim	Sim		78,95%	15
Não	Não		5,26%	1
Não	Sim		5,26%	1
Sim	Sim		26,32%	5
Sim	Não		15,79%	3
Não	Não		10,53%	2
Sim	Sim		47,37%	9
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Sim		21,05%	4
Não	Sim		21,05%	4
Não	Sim		21,05%	4
Não	Sim		42,11%	8
Não	Não		15,79%	3
Não	Não		10,53%	2
Não	Sim		31,58%	6
Não	Não		5,26%	1
Não	Sim		36,84%	7
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Sim	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		36,84%	7
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		31,58%	6
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		21,05%	4
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		10,53%	2

Não	Sim		21,05%	4
Sim	Não		21,05%	4
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		21,05%	4
Não	Não		26,32%	5
Sim	Sim		52,63%	10
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		21,05%	4
Não	Não		15,79%	3
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		10,53%	2
Não	Sim		26,32%	5
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		21,05%	4
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		21,05%	4
Não	Não		15,79%	3
Não	Não		5,26%	1
Não	Sim		36,84%	7
Não	Não		21,05%	4
Não	Não		5,26%	1
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		15,79%	3
Não	Não		10,53%	2
Não	Não		21,05%	4
Não	Não		21,05%	4

Não	Sim	 26,32%	5
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Sim	 26,32%	5
Não	Sim	 26,32%	5
Não	Sim	 36,84%	7
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Sim	 31,58%	6
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 10,53%	2
Sim	Sim	 78,95%	15
Sim	Sim	 63,16%	12
Sim	Sim	 42,11%	8
Não	Não	 10,53%	2
Não	Não	 10,53%	2
Não	Não	 10,53%	2
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Não	 5,26%	1
Não	Sim	 89,47%	17
Não	Sim	 5,26%	1
Não	Não	 63,16%	12
26	43		