

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

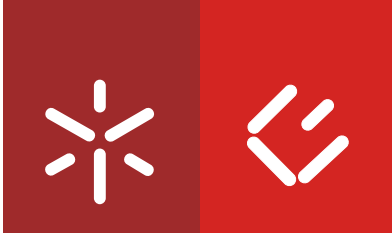
Célia Cristina Silva Rocha

Os Indicadores de Gestão na Prestação de Contas dos Municípios Portugueses

Célia Cristina Silva Rocha **Os Indicadores de Gestão na Prestação de Contas dos Municípios Portugueses**

UMinho | 2015

março de 2015



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Célia Cristina Silva Rocha

Os Indicadores de Gestão na Prestação de Contas dos Municípios Portugueses

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Estudos de Gestão

Trabalho realizado sob a orientação da

Doutora Anabela Martins da Silva

e da

Doutora Lídia Cristina Alves Morais de Oliveira

DECLARAÇÃO

Nome: Célia Cristina Silva Rocha

Endereço eletrónico: celia.1991@hotmail.com

N.º Cartão Cidadão: 13903078

Título da Dissertação de Mestrado:

Os Indicadores de Gestão na Prestação de Contas dos Municípios Portugueses

Área de Conhecimento: Estudos de Gestão

Orientadores

Doutora Anabela Martins da Silva

Doutora Lídia Cristina Alves Morais de Oliveira

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais, que sempre me apoiaram e ajudaram em tudo que podiam. Agradeço, também, a toda a minha família e ao meu namorado que sempre me incentivaram a continuar a estudar.

Um agradecimento muito especial para as minhas orientadoras, Professora Anabela Silva e Professora Lídia Oliveira, por todas as sugestões e orientações que me foram dando e pelo tempo dispensado.

Agradeço também a todos os meus amigos e colegas de curso, pelo incentivo que me deram.

Por último, agradeço a todos os Municípios, que muito amavelmente me enviaram os respetivos Relatórios de Gestão, pois sem eles este trabalho não teria sido possível.

A todos, muito obrigada.

Célia Rocha

RESUMO

Passados quinze anos da implementação do POCAL e em vésperas da apresentação de um novo modelo contabilístico para o sector público, verifica-se pertinente a análise da divulgação dos indicadores de gestão nos documentos de prestação de contas dos municípios portugueses, concretamente no relatório de gestão, conforme estabelece o POCAL.

A presente dissertação tem como objetivo, no âmbito da Nova Gestão Pública e da temática da *accountability*, analisar e caracterizar os tipos e padrão de indicadores de gestão divulgados pelos municípios portugueses nos seus documentos de prestação de contas, bem como o perfil dos municípios que os divulgam.

O estudo desenvolvido é de natureza exploratória, tendo sido adotada uma abordagem quantitativa, após a análise efetuada ao conteúdo do relatório de gestão dos municípios. Como indicadores de gestão atendeu-se essencialmente aos rácios. A análise compreendeu o levantamento de todos os indicadores divulgados nesse documento elaborado pelos 301 municípios para os quais se obteve os documentos de prestação de contas do exercício de 2013.

Constatou-se a existência de uma grande variedade de indicadores divulgados, tendo sido encontrados 665 indicadores de gestão diferentes, dos quais 415 são indicadores orçamentais, 231 são indicadores patrimoniais e 19 são outros indicadores de gestão – não rácios. Este facto pode dever-se à relevância que a contabilidade orçamental assume ainda para os gestores públicos. O subgrupo de indicadores referentes à estrutura e de cobertura é o que se destaca, quer no grupo dos indicadores orçamentais, quer no grupo dos indicadores patrimoniais. No entanto, 49 municípios, 29 de pequena dimensão e 20 de média dimensão, não apresentam qualquer indicador. Tal indicia que os municípios de maior dimensão apresentam uma maior preocupação com a divulgação de indicadores de gestão nos seus relatórios, mas esta não é uma prática partilhada por todos os municípios portugueses. Quanto à divulgação de indicadores de gestão no relatório de gestão dos municípios, conclui-se também pela inexistência de um padrão, decorrente da ausência de sistematização na produção de indicadores de gestão. Os resultados obtidos não permitem ainda caracterizar um perfil dos municípios que divulgam os indicadores de gestão, apesar da obtenção de evidência empírica quanto à existência de alguma diferenciação na publicação de alguns indicadores, atendendo à dimensão e localização dos municípios.

Face ao apresentado, o estudo realça a necessidade da definição de um conjunto de indicadores de gestão, de forma a construir um referencial capaz de fornecer informação útil e comparável para a avaliação e acompanhamento do desempenho dos municípios.

Palavras-chave: Nova Gestão Pública, *Accountability*, Contabilidade Pública, Municípios Relatório de Gestão e Indicadores de Gestão.

ABSTRACT

After fifteen years of the implementation of POCAL and on the eve of the presentation of a new accounting model for the public sector, the analysis of the management indicators' disclosure by Portuguese municipalities in the management report, as established in POCAL, is still relevant.

The aim of this dissertation, in the context the New Public Management and the accountability issue, is to analyse and characterize the different types and standard of management indicators disclosed by the Portuguese municipalities in its financial report, as well as the profile of these municipalities.

This is an exploratory study, with a quantitative approach, supported by the content analysis of the municipalities' management report. All indicators, with a particularly focus on ratios, disclosed in this statement enclosed in the annual report of 2013 of 301 municipalities, were analysed.

The results show the existence of a wider multiplicity of management indicators disclosed: 665 different management indicators. These were classified into three categories: 415 are budgetary indicators, 231 are financial indicators and 19 are considered 'other management indicators - non ratios'. The high number of budgetary indicators reveals the relevance of the budgetary accounting for public managers. The subgroup of indicators regarding the structure and coverage stands out, within both budgetary and financial indicators. However, 49 municipalities, 29 small and 20 medium-sized, do not present any indicator. This suggests that larger municipalities have a greater awareness about the importance of management indicators disclosure, but this is not a current practice by all Portuguese municipalities. This study also concludes that there is not a standard to the disclosure of management indicators in the management report by municipalities. The results do not allow characterizing a profile of municipalities that disclose management indicators, despite of empirical evidence show the existence of some differentiation in the disclosure of some indicators within size and location dimensions of the municipalities. The study highlights the need to define a set of management indicators to build a framework able to provide useful and comparable information to evaluate the performance of municipalities.

Keywords: New Public Management, Accountability, Public Accounting, Municipalities, Management Report and Management Indicators.

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	III
RESUMO	V
ABSTRACT	VII
ÍNDICE GERAL	IX
ÍNDICE DE FIGURAS.....	XI
ÍNDICE DE QUADROS	XI
ÍNDICE DE TABELAS.....	XI
ABREVIATURAS.....	XIII
1 INTRODUÇÃO.....	3
1.1 JUSTIFICAÇÃO DO ESTUDO	3
1.2 OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO	4
1.3 ESTRUTURA	5
2 REVISÃO DE LITERATURA	7
2.1 NOVA GESTÃO PÚBLICA E ACCOUNTABILITY	7
2.1.1 Caracterização da Nova Gestão Pública e da Accountability	7
2.1.2 Suas Implicações nos Municípios	13
2.2 AS REFORMAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL.....	15
2.2.1 Breve Abordagem	15
2.2.2 Suas Implicações nas Autarquias Locais	19
2.3 INDICADORES DE GESTÃO NO SECTOR PÚBLICO	32
2.3.1 Sua Importância	32
2.3.2 Revisão de Estudos	37
3 OBJETIVOS E MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO.....	43
3.1 OBJETIVOS.....	43
3.2 MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO	44
3.3 A POPULAÇÃO EM ESTUDO	45
3.3.1 As Autarquias Locais em Portugal	45
3.3.2 Caracterização	48
4 ESTUDO EMPÍRICO	51
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA	51

4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA	61
5 CONCLUSÃO	76
5.1 PRINCIPAIS CONCLUSÕES.....	76
5.2 CONTRIBUIÇÕES, LIMITAÇÕES E PERSPETIVAS FUTURAS DE INVESTIGAÇÃO	79
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81
REFERÊNCIAS GERAIS	81
LEGISLAÇÃO.....	88
WEBSITE.....	89
APÊNDICES	91
APÊNDICE 1: INDICADORES APRESENTADOS NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO	93
Composição do Grupo 1: Indicadores Orçamentais.....	93
Composição do Grupo 2: Indicadores Patrimoniais.....	104
Composição do Grupo 3: Outros Indicadores de Gestão – Não Rácios	111
APÊNDICE 2: FREQUÊNCIAS ABSOLUTAS POR MUNICÍPIO E POR GRUPO DE	
INDICADORES (ORÇAMENTAIS, PATRIMONIAIS E OUTROS INDICADORES DE	
GESTÃO)	115
APÊNDICE 3: TESTES DE NORMALIDADE.....	123
ANEXOS.....	129
ANEXO 1: INDICADORES DE GESTÃO ORÇAMENTAIS	131
ANEXO 2: INDICADORES DE GESTÃO PATRIMONIAIS	133
ANEXO 3: OUTROS INDICADORES RELEVANTES.....	135
ANEXO 4: MAPA DA DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS E SUA DIMENSÃO	137

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Desenvolvimento da NGP nos países da Europa Continental.....	11
Figura 2: Diferentes classificadores e sua articulação	29
Figura 3: Documentos a enviar ao Tribunal de Contas.....	31

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: Países membros da OCDE de acordo com seu foco de gestão.....	10
Quadro 2: Normalização Contabilística no Sector Público	18
Quadro 3: Lista dos indicadores identificados nos anexos	35
Quadro 4: Indicadores da Contabilidade de Custos	36
Quadro 5: Agrupamento dos Indicadores de Gestão	52
Quadro 6: Municípios que não apresentam indicadores de gestão	54
Quadro 7: Indicadores recomendados não divulgados nos Relatórios de Gestão	61

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Os indicadores e o Relatório de Gestão segundo os <i>Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses</i>	39
Tabela 2: Tipos de indicadores apresentados no Relatório de Gestão dos Municípios Portugueses 2004-2006	39
Tabela 3: Distribuição dos Municípios por dimensão e NUTS II	49
Tabela 4: Número de Indicadores de Gestão nos Relatórios	55
Tabela 5: Divisão dos Indicadores de Gestão relativamente à Dimensão	56
Tabela 6: Divisão dos Indicadores de Gestão relativamente à Localização Geográfica	57
Tabela 7: Indicadores de Gestão Divulgados.....	59
Tabela 8: Indicadores mais divulgados nos relatórios de gestão	60
Tabela 9: Resumo geral dos indicadores publicados nos relatórios dos municípios	63
Tabela 10: Resumo dos indicadores publicados e estatísticas de resumo por dimensão dos municípios.....	64

Tabela 11: Resumo de Teste de Hipóteses	65
Tabela 12: Resumo dos indicadores publicados nos subgrupos e estatísticas de resumo por dimensão dos municípios	66
Tabela 13: Resumo de Teste de Hipóteses	68
Tabela 14: Resumo dos indicadores publicados e estatísticas de resumo por região de municípios	70
Tabela 15: Resumo dos indicadores publicados nos subgrupos e estatísticas de resumo por região de municípios	71
Tabela 16: Resumo de Teste de Hipóteses	73
Tabela 17: Resumo de Teste de Hipóteses	74

ABREVIATURAS

CMVMC	Custos das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
CNCP	Comité de Normalização Contabilística Público
CRP	Constituição da República Portuguesa
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
EFQM	<i>European Foundation for Quality Management</i>
FAM	Fundo de Apoio Municipal
FBM	Fundo de Base Municipal
FCM	Fundo de Coesão Municipal
FEF	Fundo de Equilíbrio Financeiro
FGM	Fundo Geral Municipal
FRM	Fundo de Regularização Municipal
FSE	Fornecimentos e Serviços Externos
FSM	Fundo Social Municipal
GOP	Grandes Opções do Plano
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standard Board</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LFL	Lei(s) das Finanças Locais
NGP	Nova Gestão Pública
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PAEL	Programa de Apoio à Economia Local
PCISS	Plano de Contabilidade para as Instituições de Segurança Social

PCSS	Plano de Contabilidade para o Sector da Saúde
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC-Educação	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POCIPSS	Plano de Contabilidade para as Instituições Particulares de Solidariedade Social
POCISSSS	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
POCSM	Plano de Serviços Municipalizados
RAFE	Reforma Administrativa e Financeira do Estado
RGTAL	Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
RMMG	Retribuição Mínima Mensal Garantida
SCI	Sistema de Controlo Interno
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas

Os Indicadores de Gestão na Prestação de Contas dos Municípios Portugueses

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICAÇÃO DO ESTUDO

Nas duas últimas décadas do século XX, alguns países sentiram a necessidade de desenvolver reformas na gestão da administração pública, devido à ineficiência e à pesada estrutura do Estado (Pereira, Afonso, Arcanjo & Santos, 2010). Destas reformas surgiu um novo modelo de gestão, denominado por Hood (1991), por *New Public Management*, ou em português Nova Gestão Pública (NGP). Este modelo de gestão defende que os organismos públicos devem adotar ferramentas de gestão privada para tentar resolver os problemas de eficiência, eficácia e economia da gestão pública (Hood, 1995; Rodrigues & Araújo, 2005; Gomes, Carvalho & Mendes, 2007).

Associado à NGP está o fenómeno conhecido por *accountability* (Hood, 1995), que atende à obrigação das organizações públicas prestarem contas aos cidadãos e a todos os interessados, à responsabilização dos gestores públicos ou dos responsáveis pelas decisões públicas e à obrigação de darem resposta às necessidades dos cidadãos (Carvalho, Fernandes, Camões & Jorge, 2010). Neste âmbito a contabilidade passou a ser um pilar fundamental neste novo modelo de gestão (Hood, 1995), adotando instrumentos do sector privado. De acordo com Costa (2005), a contabilidade é uma atividade que fornece informação ajudando a tomada de decisões, o planeamento, o controlo, a avaliação do desempenho e a prestação de contas a todos os *stakeholders*.

No caso português, as reformas com influência da NGP só começaram a ser visíveis em 1990, com a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE) (Nogueira & Jorge, 2015). Depois disto foram publicados vários diplomas relacionados com as reformas da gestão pública. Em 1997, foi aprovado o atual Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que veio introduzir um maior controlo nos registos contabilísticos através da implementação de três tipos de contabilidade: orçamental, patrimonial e de custos (Marques, 2001; Fernandes, 2007, 2014). No que respeita aos Municípios, no ano de 2000, começou a ser implementado nas Autarquias Locais o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). O POCAL obriga as autarquias a cumprirem com os princípios e regras contabilísticos, os critérios de

valorimetria, os critérios e métodos específicos, a apresentarem os documentos previsionais e os documentos de prestação de contas e a procederem ao controlo interno (POCAL, Preâmbulo).

É nos documentos de prestação de contas, mais concretamente no conteúdo do relatório de gestão que esta dissertação se foca. O ponto 13 do POCAL refere que o relatório de gestão é apresentado pelo órgão executivo, devendo conter, entre outras coisas uma síntese da situação financeira da autarquia local, considerando os indicadores de gestão financeira, sem contudo especificar tais indicadores.

Existem propostas de indicadores de gestão apresentadas por diversos autores (Carvalho, Fernandes, Camões & Jorge, 2008, 2013, 2014; Teixeira, Teixeira, Pardal & Mata, 2012; Carvalho, Fernandes & Teixeira, 2006). No entanto, passados quinze anos da implementação do POCAL e em vésperas da apresentação de um novo modelo contabilístico para o sector público, verifica-se pertinente a análise da divulgação dos indicadores de gestão nos documentos de prestação de contas dos municípios portugueses, concretamente no relatório de gestão, conforme estabelece o POCAL.

1.2 OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

A presente dissertação tem como objetivo, no âmbito da NGP e da temática da *accountability*, analisar e caracterizar os tipos e padrão de indicadores de gestão divulgados pelos municípios portugueses nos seus documentos de prestação de contas, bem como o perfil desses municípios que os divulgam.

De forma a alcançar este objetivo, são definidos os seguintes objetivos específicos:

1. Compreender as implicações do paradigma da NGP e da necessidade de *accountability* na divulgação externa de indicadores de gestão para o sector público;
2. Identificar e caracterizar os indicadores de gestão sugeridos na literatura;

3. Identificar e caracterizar os indicadores divulgados pelos municípios no seu relatório de gestão;
4. Identificar, caracterizar e distinguir os municípios que divulgam indicadores de gestão no seu relatório de gestão dos que não divulgam;
5. Identificar o tipo de padrão dos indicadores, bem como o perfil dos municípios que divulgam indicadores de gestão no seu relatório de gestão.

Neste contexto, e tendo em consideração os objetivos acima expostos, destacam-se as seguintes questões de partida: Como se caracteriza a divulgação de indicadores de gestão no relatórios de gestão dos municípios portugueses?; Quais os tipos e padrão dos indicadores divulgados pelos municípios portugueses? e Qual o perfil dos municípios que divulgam indicadores de gestão nos seus documentos de prestação de contas?

Para o desenvolvimento deste estudo, considerado um estudo exploratório, que atende à totalidade dos municípios portugueses e à sua prestação de contas relativa ao exercício económico de 2013, é adotada uma abordagem quantitativa.

Desta forma, com a caracterização da situação atual, pretende-se contribuir para uma potencial reflexão dos órgãos competentes, nomeadamente, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), num momento de cruciais reformas contabilísticas para o sector público.

1.3 ESTRUTURA

Esta dissertação encontra-se estruturada em cinco capítulos. O presente capítulo apresenta a introdução, no qual são salientados a justificação do tema, os objetivos e questões de partida da dissertação e sua estrutura.

No segundo capítulo apresenta-se a revisão de literatura, contextualizadora da temática em estudo, onde se aborda a NGP e a *accountability* na gestão pública, as reformas da contabilidade pública em Portugal com incidência nas Autarquias Locais, dadas as suas especificidades, e os indicadores de gestão no sector público.

O terceiro capítulo pormenoriza os objetivos e aos métodos de investigação, sendo salientados uma vez mais os objetivos e as questões de partida da presente dissertação, os métodos de investigação adotados e sua adequação aos objetivos definidos.

O quarto capítulo é dedicado ao estudo empírico, com a apresentação e discussão dos resultados. Por fim, no quinto capítulo são apresentadas as conclusões do estudo, bem como as limitações e as pistas para investigação futura.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo é apresentada a revisão de literatura relativa ao tema desta dissertação, onde se aborda um pouco da história das reformas introduzidas pela NGP e da *accountability* na gestão pública, bem como as suas implicações nas reformas do sector público português. De seguida é feita uma análise às reformas da contabilidade pública em Portugal, particularizando o caso dos municípios. Posteriormente, são abordados os indicadores de gestão no sector público, relacionando-os com a *accountability* e os municípios, através da revisão de estudos anteriores.

2.1 NOVA GESTÃO PÚBLICA E ACCOUNTABILITY

2.1.1 Caracterização da Nova Gestão Pública e da Accountability

Até finais do século XX, grande parte dos países vivia no chamado Estado Bem-Estar ou *Welfare State* (Pereira *et al.*, 2010). Briggs (1961, citado por Pereira *et al.*, 2010, p. 228), definiu este Estado do seguinte modo:

Um Estado de bem-estar é um estado em que o poder organizado é deliberadamente usado (através da política e da administração) num esforço de modificar o funcionamento das forças de mercado em pelo menos três direções – primeiro, garantindo aos indivíduos e às famílias um rendimento mínimo independente do valor de mercado da sua propriedade; segundo, diminuindo a extensão da insegurança permitindo aos indivíduos e famílias fazerem face a contingências sociais (por exemplo, doença, velhice e desemprego) que levarão, de outro modo, a crises individuais e sociais; terceiro, assegurando que a todos os cidadãos, sem distinção de *status* ou classe, seja oferecido um certo tipo de serviços sociais, aos melhores padrões disponíveis.

Assim, pode dizer-se que o Estado tinha um papel redistribuidor de rendimento, fornecedor de bens primários e minimizador do risco e da incerteza (Pereira *et al.*, 2010). No entanto, no decorrer do século XX, verificou-se que este Estado se tornou demasiado grande e ineficiente. Neste sentido, Araújo (2002) salienta que este problema agravou-se devido à crise económica que se instalou na década de 70 do século passado e à dificuldade em ultrapassá-la com o modelo de gestão vigente.

Nas últimas duas décadas do século XX, alguns países, conhecidos por “reformadores”, nomeadamente os países anglo-saxónicos, como a Inglaterra (Fernandes, 2009; Araújo, 2007; Gruening, 2001), sentiram necessidade de iniciar uma reforma no Estado (Nunes, 2006). Pollitt e Bouckaert (2011) acrescentam que, para além do Reino Unido, também existiu uma importante influência de países como a Suécia, a Holanda, a Nova Zelândia, a Austrália, o Canadá e os Estados Unidos da América, que lançaram vários programas de reforma do governo. Neste contexto, durante a década de 80, surge um novo modelo de gestão pública, designada por Hood (1991), de *New Public Management* (Nova Gestão Pública - NGP).

Tal como enfatizam Hood (1995), Rodrigues e Araújo (2005) e Gomes *et al.* (2007), a NGP veio defender a introdução de mecanismos de mercado e a adoção de ferramentas de gestão privada, para tentar resolver os problemas de eficiência, eficácia e economia da gestão pública.

Este novo modelo defende a introdução de mecanismos e ferramentas na administração pública de forma a:

melhorar o seu desempenho, aumentar a sua eficiência, evitar a corrupção, orientar a administração pública para as necessidades dos cidadãos, abrir a administração pública à sociedade, torná-la mais transparente e idónea, definir e identificar competências e responsabilidades e evitar o desperdício. (Rodrigues e Araújo, 2005, p. 2)

Para cumprir com estes objetivos, segundo Araújo (2007), é necessário que as entidades públicas sejam geridas por um gestor profissional com poder de decisão e responsável pelo alcance dos resultados da entidade. E estes resultados devem ser acompanhados e avaliados por indicadores de desempenho (Brusca & Montesinos, 2013; Sanger, 2008).

Já Jansen (2008) refere que a NGP é provocada pelo desejo de tornar o sector público mais eficiente, implicando uma perspetiva sobre a medição de desempenho, que é mais ampla do que os indicadores de custos financeiros.

Por sua vez, Hood (1995) enumera sete características associadas à NGP, sentidas nas organizações: 1) descentralização das organizações públicas; 2) mais contratos de trabalho, seguindo o exemplo do sector privado, tendo em conta a concorrência, com a

finalidade de reduzir custos de estrutura; 3) utilização pelo sector público de práticas de gestão do sector privado; 4) maior ênfase na disciplina e na simplicidade de aquisição de recursos; 5) mais ênfase na prática da gestão de topo, proporcionando assim a *accountability*; 6) definição de padrões mensuráveis de verificação e medição de desempenho dos serviços do sector público; e 7) maior ênfase no controlo dos recursos humanos, tendo em conta os resultados, ou seja, remuneração baseada no desempenho no trabalho.

Com estas exigências de mensuração, prestação de contas e realce nos resultados, a contabilidade passou a ser um pilar fundamental neste novo modelo de gestão, que via no mercado e nos modelos privados um exemplo a seguir, tendo adaptado as técnicas contabilísticas utilizadas neste sector com o objetivo de avaliar o custeio das atividades públicas, proporcionando uma gestão mais eficiente (Hood, 1995). Também nesta matéria, a função pública adota métodos do sector privado.

As reformas da NGP, na opinião Groot e Budding (2008), têm em certa medida contribuído para melhorar a eficiência e eficácia, embora, no estudo dos autores, os entrevistados se apresentem divididos sobre a questão de até que ponto a melhoria dos sistemas de prestação de contas tem impacto no trabalho e desempenho dos profissionais.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) revela que muitos países pertencentes a esta organização¹ aderiram à NGP. Porém, todos estes países, assentes nas bases desta corrente, divergiram quanto aos objetivos prioritários, alcance e intensidade (OCDE, 1997; Hood, 1995), o que originou a existência de diferentes modelos de gestão pública. Cheung (1997) enumerou alguns objetivos da adoção da NGP nos países membros da OCDE, nomeadamente: a adoção de novos métodos de gestão, a reforma e reestruturação dos serviços públicos, a descentralização

¹ A OCDE é composta por vinte e nove países. Os países-membros originais da OCDE são: Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, França, Alemanha, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e os Estados Unidos (1960). Os seguintes países tornaram-se membros posteriormente: Japão (1964), Finlândia (1969), Austrália (1971), Nova Zelândia (1973), México (1994), República Checa (1995), Hungria (1996), Polónia (1996) e a República da Coreia (1996).

da estrutura interna do Estado e do sector financeiro e administrativo e a implementação de medidas de eficiência.

O Quadro 1 apresenta a classificação dos diferentes países da OCDE, de acordo com as características do seu sistema de gestão pública proposto pelo serviço de Gestão Pública da OCDE. Estes serviços classificaram os sistemas de gestão pública em três modelos: Gestão baseada no rendimento; Gestão mista; e Gestão normativa.

Quadro 1: Países membros da OCDE de acordo com seu foco de gestão

Países	Anglo-saxónicos	Escandinavos	Continentais	Latinos
Gestão Baseada no Rendimento	Nova Zelândia Austrália Reino Unido Canadá Irlanda	Suécia Finlândia Dinamarca Noruega	Países Baixos	
Gestão Mista			Áustria Suíça Alemanha	Bélgica França
Gestão Normativa				Portugal Itália Espanha Grécia

Fonte: OCDE (1997, p. 28) e Suleimen (2000, p. 6).

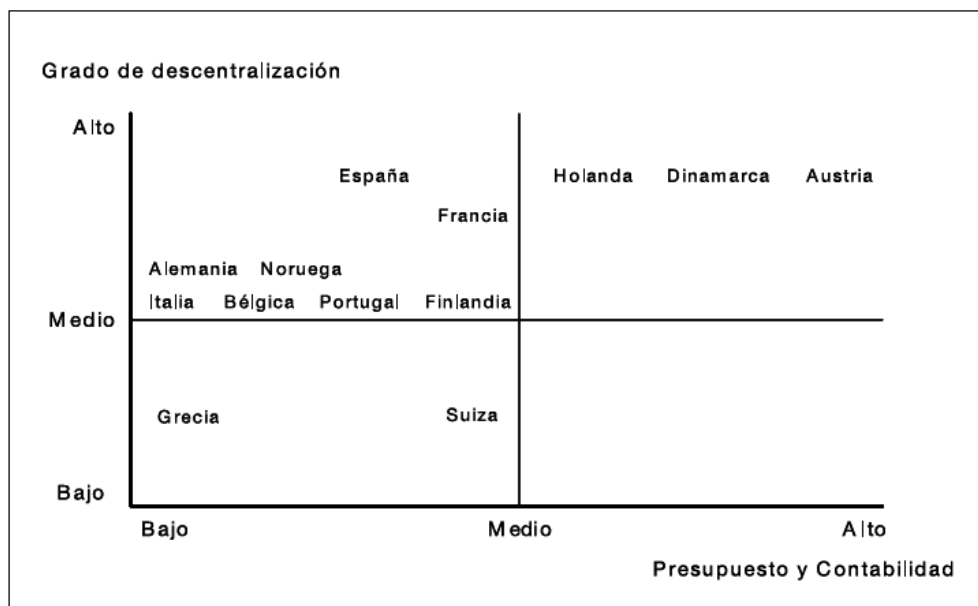
Pela análise do quadro anterior pode verificar-se que Portugal foi classificado no âmbito do modelo de gestão pública normativa, ou seja, baseada em normas e legislação.

De acordo com Fernandes (2009), existiram dois factos históricos que marcam o caminho seguido por Portugal na implementação dos princípios da NGP: o primeiro, em 1974 com a revolução de 25 de abril, que põe fim ao regime ditatorial, abrindo portas à possibilidade de modernizar o sector público; o segundo, em 1986, com a adesão de Portugal à União Europeia, que marcou o início efetivo das reformas da gestão pública.

Partindo dos relatórios da OCDE, Pradas e Martinez (2002), citados por Fernandes (2009), realizaram uma classificação do grau de implementação da NGP nos países da Europa Continental com os seguintes critérios: grau de descentralização do sector público, grau de desenvolvimento do orçamento e contabilidade pública, papel do

Estado e a sua relação com os cidadãos, e aplicação de medidas encaminhadas para o aumento de produtividade no trabalho. A Figura 1 resume os resultados obtidos pelos investigadores, segundo os quais Portugal apresenta um grau de descentralização que pode classificar-se de médio e um nível de desenvolvimento do orçamento e da contabilidade pública de médio e baixo.

Figura 1: Desenvolvimento da NGP nos países da Europa Continental



Fonte: Fernandes (2009, p. 160).

Associado ao surgimento da NGP, está o fenómeno da *accountability* (Hood, 1995). O termo *accountability* não tem tradução exata para o português; no entanto, segundo Carvalho *et al.* (2010, p. 25), estão a ele associadas três perceções: “a prestação de contas (*reporting*); a responsabilização (*responsibility*); e a resposta pública às necessidades dos cidadãos (*responsiveness*)”.

Também a OCDE (1995) sustentou a teoria de que a NGP, com foco no fortalecimento de métodos de gestão para a obtenção de resultados e na preocupação com o bem-estar dos cidadãos, exigisse: maior *accountability*, capacidade de gerar informações em maior quantidade e melhoria da qualidade da administração do sector público.

Ao longo dos anos foram vários os autores (Bovens, 2007; Smyth, 2007; Sutcliffe, 2006; Koppell, 2005; Gray & Jenkins, 1993) que se manifestaram sobre o fenómeno da *accountability*. Smyth (2007, p.33) afirma que a *accountability* trata de “uma relação social dinâmica por meio da qual a sociedade civil procura controlar e desafiar o Estado”. Por sua vez, Gray e Jenkins (1993) e Bovens (2007) afirmam que as entidades do sector público e os respetivos responsáveis têm a obrigação de apresentar contas e de responder pelas decisões e resultados obtidos perante todos os interessados, podendo estar sujeitos a uma atribuição de louvor ou de culpa.

Na mesma linha, a *International Federation of Accountants* (IFAC), entidade que desenvolveu as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), isto é, as normas internacionais de contabilidade do sector público, defende que o princípio da *accountability* representa a obrigação dos responsáveis responderem pelas suas decisões e ações à frente da gestão dos fundos e recursos públicos e também pelo seu desempenho, submetendo-se à avaliação de todos os interessados (IFAC, 2001).

Neste sentido, Sutcliffe (2006) acrescenta que a razão pela qual os responsáveis decisores do sector público se preocupam com a *accountability* está relacionada com o facto de arrecadarem recursos financeiros pertencentes aos cidadãos. Outra razão, apontada pelo autor, é a influência que as políticas que desenvolvem exercem sobre o bem-estar social e o sucesso de suas economias.

Koppell (2005) classifica a *accountability* em cinco categorias: transparência, sujeição, controlo, responsabilidade e capacidade de resposta. Estas categorias são apresentadas de forma crescente, no entanto são interdependentes e complementares entre si.

De acordo com Bovens (2007), este fenómeno pode desenvolver mecanismos de prevenção e fiscalização, isto é, com a obrigatoriedade de prestação de contas pode prevenir-se a corrupção e o abuso de poder, bem como pode contribuir para o aumento da eficiência e eficácia da administração pública e para fortalecer a legitimidade do governo, tanto o estadual como o local.

Schedler (1999) defende que esta prestação de contas pode ser dividida em três dimensões: uma de informação, relativa às decisões tomadas pelos responsáveis; outra

de justificação, respeitante à necessidade dos governantes explicarem o seu comportamento; e uma outra de sanção, referente à responsabilização dos resultados alcançados como consequência das suas decisões.

No entanto, também se verificam outras perspetivas. O'Donnell (1998) defende que a *accountability* pode ser dividida em duas dimensões: *accountability* vertical e a *accountability* horizontal. A primeira defende que quem controla os governantes é a sociedade através, por exemplo, das eleições (votos). Já na segunda, a *accountability* horizontal, O'Donnell (1998) defende que existe uma mútua fiscalização entre os poderes e por órgãos governamentais independentes (no caso português, por exemplo, pelo Tribunal de Contas). A ideia do autor também foi defendida por Miguel (2005), segundo o qual os governantes têm de prestar contas e submeter-se ao escrutínio da população e ao controlo dos poderes que determinados órgãos exercem uns sobre os outros.

Na perspetiva de Kaldor (2003), a *accountability* pode ser dividida em outras duas categorias: moral e processual. A *accountability* moral tem a ver com a missão da organização e a responsabilidade de assegurar o cumprimento dessa missão. A *accountability* processual relaciona-se com o tipo de organização e as formas como esta chega à sua missão. Segundo o autor, a *accountability* processual ajuda a garantir a *accountability* moral.

Na ótica de um estado democrático, a *accountability* é a obrigação dos funcionários públicos prestarem contas perante o público (cidadãos), o soberano máximo numa democracia (Dunn & Legge, 2000). Os funcionários públicos devem explicações e justificações sobre a utilização de cargos públicos e dos poderes delegados conferidos ao governo através de processos constitucionais (eleições).

2.1.2 Suas Implicações nos Municípios

O surgimento da NGP teve influência na importância que foi atribuída à *accountability*, por todo o sector público nos países aderentes a esta corrente. Visto que a presente

dissertação se centra nos municípios, é importante ter em conta que estas alterações também influenciaram este tipo de entidades.

De acordo com Cochrane (1993), as mudanças decorrentes da NGP nos modelos de gestão espalharam-se rapidamente por todo o mundo e também pelos governos locais. Gruening (2001) argumenta que a NGP surgiu também em alguns governos locais nos Estados Unidos da América, como por exemplo nos governos locais de Sunnyvale e Califórnia, os quais estavam em recessão económica e em revoltas fiscais, realçando o importante papel que os municípios tiveram neste processo.

As reformas implementadas à luz da NGP tiveram também um impacto especial nos governos locais, devido a estes serem constantemente pressionados pelos seus eleitores para melhorar a qualidade dos serviços públicos que prestam (Galera, Rodríguez & Hernández, 2008).

No que toca à responsabilização, a *accountability* vai para além da prestação de contas dos recursos utilizados, mas inclui também o uso eficiente desses recursos, assim como a eficácia das decisões políticas (Kluvers, 2003). Kluvers (2003) afirma que a relação entre os eleitores e os gestores é ainda mais complicada na prestação de contas quando se trata de funções governamentais locais. Este estudo revela que a *accountability* no âmbito do desempenho dos governos locais é considerada importante pelos gestores.

Com vista ao aumento do desempenho, os municípios introduziram alterações nas estruturas organizacionais, descentralizando as atividades, para torná-las mais eficientes e eficazes. Também adotaram mecanismos de controlo interno, tais como o *Balanced Scorecard* ou o modelo da *European Foundation for Quality Management* (EFQM). Outros também aumentaram ou renovaram a ênfase na estratégia, na cultura da administração pública eletrónica, nas competências e nos planos de desenvolvimento pessoal para as autoridades (Bogt, 2008).

Dunn e Legge (2000) mostram que o governo local, quando se trata de responder a questões de rotina relacionadas com as suas responsabilidades, tem em conta vários fatores, como por exemplo, a preferência dos representantes eleitos, as reações dos grupos mais afetados, a preferência dos cidadãos, a influência dos média locais e os

processos judiciais. Os autores concluíram que os gestores governamentais locais definem a responsabilidade e desenvolvem métodos de *accountability* de uma forma complexa, tentando responder a todos os interessados.

2.2 AS REFORMAS DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL

2.2.1 Breve Abordagem

Para além da influência das reformas da NGP, Portugal entrou na União Europeia em 1986, pelo que tudo fazia prever uma reforma da contabilidade pública portuguesa àquela data (Nogueira & Carvalho, 2006). Porém, as alterações esperadas não foram imediatas na contabilidade pública.

Esse processo iniciou-se em 1990, com a conhecida RAFE (Nogueira & Jorge, 2015). Esta aproximou o sistema de contabilidade pública ao sistema utilizado pelas empresas privadas, permitindo a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas. São de salientar dois diplomas fundamentais: a Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública, que aprovou os princípios orientadores da reforma da Administração Pública; e o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho - Regime de Administração Financeira do Estado (Carvalho & Ribeiro, 2004).

Este último diploma tinha como objetivos a modernização da administração pública, a implementação de uma maior e melhor racionalização da despesa pública, o cumprimento da legalidade, a promoção de um eficiente controlo das despesas públicas e, finalmente, a obtenção de uma maior e mais oportuna informação financeira. Este regime tinha como medidas necessárias para a concretização dos cinco objetivos enunciados: a descentralização a nível administrativo e financeiro; a modificação da estrutura do orçamento do Estado em termos de códigos de classificação económica das receitas e despesas e revisão do processo de elaboração do orçamento; a diminuição do sistema de controlo orçamental prévio e consequente aumento do controlo contínuo; a revisão das fases de realização das despesas e do registo contabilístico; e a

obrigatoriedade de se produzir não só informação financeira, mas também informação sobre a situação económica e patrimonial (Fernandes, 2009).

Assim, após a publicação destes dois diplomas - a Lei de Bases da Contabilidade Pública e o Regime de Administração Financeira do Estado, passou a ser obrigatório para os organismos com autonomia administrativa e financeira a implementação de um sistema contabilístico idêntico ao das empresas privadas, isto é, idêntico ao então Plano Oficial de Contabilidade (POC). Desta forma, e segundo Fernandes (2009), após 1992 verificaram-se quatro situações:

1. A existência de serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que passaram a utilizar totalmente o POC, situação que se verificou em alguns organismos da administração central e nas Universidades;
2. A existência de serviços para os quais foram aprovados, e passaram a utilizar, um Plano Oficial de Contabilidade específico. Assim, foram aprovados quatro Planos:
 - Plano de Contabilidade para as Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS), em 1988;
 - Plano de Contabilidade para as Instituições de Segurança Social (PCISS), em 1988;
 - Plano de Contabilidade para o Sector da Saúde (PCSS), em 1991; e
 - Plano de Serviços Municipalizados (POCSM), em 1993.
3. A existência de serviços para os quais se iniciou a elaboração de um Plano Oficial de Contabilidade específico que não chegou a ser aprovado, devido à posterior publicação de um novo Plano Oficial de Contabilidade para toda a administração pública. São exemplos os casos do Plano de Contabilidade para as Autarquias Locais (que foi mais tarde publicado) e do Plano de Contabilidade para as Instituições de Ensino Superior Público.
4. A existência de serviços com autonomia administrativa e financeira que não cumprem com a nova reforma da contabilidade pública, isto é, continuam apenas com um sistema de contabilidade na base de caixa.

Neste contexto, e para colmatar esta situação, a contabilidade necessitava de um plano que integrasse um conjunto de contas, princípios contabilísticos, critérios de valorimetria e documentos de prestação de contas para toda a Administração Pública. Assim, em 1997, foi aprovado o primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, revogando todos os planos sectoriais que estavam em vigor.

Na opinião de Fernandes (2009, p. 158) a publicação POCP,

marca a passagem de uma contabilidade pública tradicional, cujo principal objetivo era a execução e controlo do orçamento, para uma contabilidade pública moderna com informação económica, financeira e patrimonial que sirva de base à tomada de decisões e, à avaliação das entidades públicas relativamente à utilização com eficiência, eficácia e economia dos recursos públicos, contribuindo, assim, para a implementação da *New Public Management*.

De uma forma não explícita, o próprio preâmbulo do POCP destaca a influência da NGP e a introdução de mecanismos de *accountability* nas reformas financeiras e contabilísticas da Administração Pública portuguesa. O ponto 3 deste diploma salienta a importância da análise da despesa pública tendo em conta os critérios da NGP: legalidade, eficiência, eficácia, economia, clareza e transparência.

O POCP é de aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à Segurança Social (artigo 2.º do POCP). De acordo com Carvalho (1997, p. 301), o POCP “é um plano oportuno dada a necessidade de uma homogeneização dentro da Administração Pública, independentemente de pequenas adaptações sobretudo a criação de subcontas devido à existência de diversos sectores da Administração Pública com funções muito específicas”.

Tendo por base o n.º1 do artigo 5º do POCP e atendendo às especificidades ligadas aos diversos subsectores da administração pública, foram posteriormente publicados quatro planos de contabilidade sectoriais, designadamente:

- Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL): Decreto-Lei n.º 54A/99, de 22 de fevereiro;

- Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC Educação): Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS): Portaria n.º 896/2000, de 28 de setembro; e
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS): Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

O Quadro 2 sintetiza os Planos Oficiais de Contabilidade para o sector público atualmente em vigor.

Quadro 2: Normalização Contabilística no Sector Público

Estrutura do Sector Público				Planos Oficiais de Contabilidade
Sector Público	Sector Público Administrativo	Administração Central	Educação	POC-Educação
			Saúde	POC-Saúde
			Economia	POCP
			...	
	Segurança Social			POC-ISSSS
	Administração Local			POCAL
Sector Empresarial	Empresas Públicas e Empresas Municipais		SNC	

Fonte: Fernandes (2009, p. 176), adaptado.

Apesar destas últimas mudanças terem ocorrido no início dos anos 2000, avizinha-se agora uma nova alteração ao sistema de contabilidade pública. De acordo como o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP) (2013), no seu documento preliminar, está a ser desenvolvido o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP).

Sobre este novo sistema Carvalho *et al.* (2014, p. 46) afirmam que o processo “será aplicável a todas entidades da Administração Pública que não revistam a natureza de empresas públicas ou entidades do SEL², e cuja receita provenha fundamentalmente do Orçamento do Estado ou de receitas fiscais, numa lógica redistributiva”. Desta afirmação pode concluir-se que este sistema irá substituir o atual POCP e todos os planos sectoriais em vigor neste momento. De acordo com Carvalho *et al.* (2014), o SNC-AP irá proporcionar mais e melhor informação, quer para auxiliar a tomada de decisão, quer para a melhoria da *accountability*, através da prestação de contas, e para responder às exigências de informação dos vários *stakeholders*.

2.2.2 Suas Implicações nas Autarquias Locais

O pós 25 de abril de 1974 foi um período muito rico em mudanças no sector público, particularmente nas Autarquias Locais.

No que toca às Autarquias Locais, a reforma administrativa e financeira começou com a publicação da Constituição de República Portuguesa (CRP) de 1976, que refere, no seu n.º 1 do artigo 6º, que “o Estado é unitário e respeita na sua organização os princípios da autonomia das autarquias locais (...)” e, no n.º1 do artigo 240º, estabelece a autonomia financeira³ das Autarquias Locais, referindo que “As autarquias locais têm património e finanças próprios”.

Seguidamente foi publicada a Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro, a primeira Lei das Finanças Locais (LFL), que estabeleceu pela primeira vez o regime financeiro das Autarquias Locais, onde já se previa uma reforma na contabilidade destas entidades (artigo 25º).

² Sector Empresarial Local.

³ Segundo Franco (2012, p. 152) “a autonomia financeira é um atributo dos poderes financeiros das entidades públicas infra-estaduais, relativamente ao Estado. (...) pode definir-se como a medida de liberdade dos poderes financeiros das entidades públicas”.

De acordo Rocha e Pinto (2014), após a “revolução dos cravos”, o regime financeiro das Autarquias Locais tem evoluído com a publicação de diversas LFL, que até ao momento já conta com a sexta lei em vigor.

No que concerne à contabilidade, a reforma, iniciou-se com o Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho, que veio uniformizar a contabilidade das Autarquias Locais com a dos serviços públicos. Posteriormente foi aprovado o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho, que introduziu a obrigatoriedade, nomeadamente, de elaborar, aprovar e executar o plano de atividades e a utilização de uma classificação funcional para as despesas. Complementarmente, o Decreto Regulamentar n.º 94-C/84, de 28 de dezembro, instituiu um sistema contabilístico, definindo as normas de execução da contabilidade autárquica. O Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho, definiu o regime para a contabilidade dos serviços municipalizados. Finalmente, em 1999, tal como já foi referido, foi aprovado o POCAL, pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

De seguida apresenta-se um pequeno resumo das referidas LFL e, posteriormente, é analisado o POCAL.

2.2.2.1 Leis das Finanças Locais

Esta breve análise às alterações introduzidas por cada uma das seis LFL publicadas até à data é baseada em Rocha e Pinto (2014) e nas próprias leis.

1ª Lei das Finanças Locais - Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro

Como já foi referido, a primeira LFL foi a Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro. Segundo Rocha e Pinto (2014), esta lei estabelecia um sistema “algo rígido”, uma vez que fixava os critérios de transferências do Estado para as Autarquias Locais e estavam, também, proibidas quaisquer formas de obtenção de subsídios ou participações financeiras por parte do Estado, com exceção dos casos de calamidade pública ou circunstâncias anormais (artigo 16º).

Esta LFL conferia aos municípios a totalidade das receitas de quatro impostos (a contribuição predial rústica e urbana, o imposto sobre veículos, o imposto para serviços para incêndios e o imposto de turismo) e ainda a participação na receita de outros impostos definidos pela Lei do Orçamento Geral do Estado (artigo 5º). A lei também atribuía aos municípios a possibilidade de lançamento de derramas e impostos extraordinários e a cobrança de taxas e de encargos de mais-valias. Os municípios tinham direito ao Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), que não poderia ser inferior a 18% das despesas do Estado.

Esta LFL também previa a possibilidade de contração de empréstimos de curto prazo para resolver, exclusivamente, problemas de tesouraria e empréstimos de médio e longo prazo para investimentos de carácter social ou cultural ou proceder ao saneamento financeiro.

2ª Lei das Finanças Locais – Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de março

A segunda LFL, Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de março, não trouxe muitas alterações estruturais.

Esta lei introduziu mais um imposto e uma taxa, o imposto das mais-valias e a taxa municipal de transporte, mas esta nunca foi cobrada. Em relação às taxas, a lei alargou o seu âmbito, podendo os municípios assumi-las como uma fonte de financiamento significativa.

Existiu, também, uma alteração do FEF, o qual veio remeter para a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) a fixação do montante a transferir. Relativamente às transferências da administração central para a administração local, estas foram englobadas no valor do FEF.

No que concerne à faculdade dos municípios recorrerem ao crédito, verificou-se um aumento do *plafond* do crédito e também passaram a poder emitir obrigações (artigo 11º). Foi igualmente introduzida a possibilidade dos municípios celebrarem contratos de reequilíbrio financeiro, para poder corrigir o desequilíbrio ou a rutura financeira em que eventualmente se encontravam.

3ª Lei das Finanças Locais – Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro

A terceira LFL é a Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro. Esta lei veio transferir uma receita do Estado para as receitas das Autarquias Locais: a SISA (atual Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)). Ainda no que toca a impostos, foi extinto o imposto de turismo. Este imposto foi compensado com uma participação de 37,5 % das receitas do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do turismo (artigo 4º, n.º 1).

Existiu novamente uma alteração do FEF. A lei estabelece que o FEF deve ser calculado sobre a receita e não sobre a despesa do Estado, o que sucedia até à data da lei. Esta lei definia formas concretas de cooperação técnica e financeira, como por exemplo, os contratos-programa de desenvolvimento e os programas de reordenamento litoral.

4ª Lei das Finanças Locais – Lei n.º 42/98, de 6 de agosto

A quarta LFL é a Lei n.º 42/98, de 6 de agosto. Esta lei introduziu várias mudanças no âmbito dos impostos e na repartição de verbas entre o Estado e as Autarquias.

A lei veio substituir as contribuições prediais rústicas e urbanas pela contribuição autárquica. Ainda no que respeita aos impostos, deixaram de existir o imposto para o serviço de incêndios, o imposto de mais-valias e a taxa municipal de transportes.

Relativamente à repartição de verbas entre o Estado e as Autarquias, foi aqui que residiu a maior alteração, passando o cálculo do montante global de transferências do FEF a ser 30,5% da média aritmética simples da receita proveniente de três impostos: IVA, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Numa primeira fase, este fundo passou a ser um sistema bipartido de repartição de recursos, ou seja, o FEF foi desdobrado em dois fundos: o Fundo Geral Municipal⁴ (FGM) e o Fundo de Coesão Municipal⁵ (FCM).

⁴ O Fundo Geral Municipal “visa dotar os municípios de condições financeiras adequadas ao desempenho das suas atribuições, em função dos respetivos níveis de funcionamento e investimento” (artigo 11º da Lei n.º 42/98).

⁵ O Fundo de Coesão Municipal “visa reforçar a coesão municipal, fomentando a correção de assimetrias, em benefício dos municípios menos desenvolvidos e é distribuído com base nos índices de carência fiscal e de desigualdade de oportunidades, os quais traduzem situações de inferioridade relativamente às correspondentes médias nacionais” (artigo 13º da Lei n.º 42/98).

Numa segunda fase, a partir de 2001, o sistema passou a ser tripartido com a inclusão do Fundo de Base Municipal⁶ (FBM).

A partir da entrada em vigor desta lei, os municípios passaram a ter a faculdade de celebrar contratos de locação financeira, para além das possibilidades que já tinham de contrair empréstimos e emitir obrigações dadas pelas leis anteriores (artigo 23º).

5ª Lei das Finanças Locais – Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro

A quinta LFL, Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, inovou o elenco de impostos locais, introduzindo o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o IMT e o Imposto Único de Circulação (IUC). Estes impostos vieram substituir a Contribuição Autárquica, a SISA e o Imposto Municipal sobre Veículos.

No que concerne à repartição de verbas entre o Estado e as Autarquias, o FEF passou a representar 25,3% da média aritmética simples da receita do IVA, do IRS e do IRC (artigo 19º). Este fundo era bipartido em 50% como FGM e 50% como FCM. Passou também a existir o Fundo Social Municipal⁷ (FSM), no qual o valor corresponde às despesas das atribuições e competências transferidas da administração central para os municípios. Ainda no âmbito dos impostos, os municípios tinham direito a uma participação até 5% do IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial (artigo 20º).

Este diploma passou a prever um limite máximo de endividamento autárquico⁸. Assim, o seu artigo 37º previa que o montante de endividamento líquido total de cada município, em 31 de dezembro de cada ano, não poderia exceder 125% do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF,

⁶ O Fundo de Base Municipal “visa dotar os municípios de capacidade financeira mínima para o seu funcionamento, sendo repartido igualmente por todos os municípios” (artigo 10º A, da Lei n.º 94/2001, de 20 de agosto).

⁷ O Fundo Social Municipal “constitui uma transferência financeira do Orçamento do Estado consignada ao financiamento de despesas determinadas, relativas a atribuições e competências dos municípios associadas a funções sociais, nomeadamente na educação, na saúde ou na ação social” (n.º1 do artigo 24º da Lei 2/2007).

⁸ O endividamento autárquico é equivalente à diferença entre a soma dos passivos (os empréstimos contraídos, os contratos de locação financeira e as dívidas a fornecedores) e a soma dos ativos (o saldo de caixa, os depósitos em instituições financeiras, as aplicações de tesouraria e os créditos sobre terceiros).

da participação no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior.

Relativamente ao crédito passou a existir um limite máximo. O montante dos contratos de empréstimos a curto prazo e de aberturas de crédito não podia exceder, em qualquer momento do ano, 10% da soma do montante das receitas, relativas ao ano anterior (artigo 39º); e, relativamente a empréstimos a médio e longo prazo, não podia exceder a soma do montante das receitas relativas ao ano anterior.

6ª Lei das Finanças Locais – Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro

A sexta LFL, Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, é a lei que vigora atualmente e que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2014. Esta lei denomina-se “Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais” e não Lei das Finanças Locais, como as anteriores.

Este diploma define que, a partir de 2018, os municípios vão perder uma receita tributária, o IMT, isto porque este imposto tem vindo a perder significado no âmbito das receitas municipais. Relativamente às outras receitas tributárias, mantém-se o IMI, o IUC, a derrama e os encargos de mais-valias.

No que concerne à repartição de verbas entre o Estado e as Autarquias, também, continuam a manter-se as previstas no diploma anterior (o FEF – que inclui o FGM e o FCM, o FSM e a participação no IRS). Daqui destaca-se a redução do FEF para 19,5% da média aritmética simples da receita do IVA, do IRS e do IRC (artigo 25º).

Relativamente ao endividamento municipal, salienta-se a criação do sistema de alerta precoce de desvios (artigo 56º), com o intuito de se detetar situações de desvio na gestão orçamental, permitindo assim reforçar a monitorização da gestão pelo próprio município e evitar situações de desequilíbrio financeiro. No caso de o município ultrapassar o limite de endividamento, pode recorrer ao novo Fundo de Apoio Municipal (FAM).

Esta lei também criou o Fundo de Regularização Municipal (FRM), o qual é constituído pelos montantes das transferências orçamentais deduzidas aos municípios, sendo

utilizado para, através da Direção-Geral das Autarquias Locais, proceder ao pagamento das dívidas a terceiros do município respetivo.

Para além da LFL, que é uma das leis mais importantes das Autarquias Locais, também foram publicados outros diplomas legais importantes para esta reforma, a saber:

- Lei dos compromissos e pagamentos em atraso (Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, e Decreto-Lei n.º 127/12, de 21 de junho);
- Regime Jurídico da Reorganização Administrativa Territorial Autárquica (Lei n.º 22/2012, de 30 de maio);
- Programa de Apoio à Economia Local (PAEL) (Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto);
- Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local (Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto); e
- Regime Jurídico das Autarquias Locais, estatuto das Entidades Intermunicipais e da transferência de competências (Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro).

2.2.2.2 O POCAL

As Autarquias Locais estão sujeitas a um plano de contabilidade específico, designadamente o POCAL. De acordo com o seu artigo 3º, o POCAL

compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos.

O objetivo do POCAL consiste na “criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das Autarquias Locais” (POCAL, Preâmbulo). Na prática, o POCAL é a adaptação das regras do POCP às Autarquias Locais (Bilhim, 2004).

As principais alterações introduzidas pelo POCAL, segundo Carvalho *et al.* (2014), podem resumir-se às seguintes:

- Introdução de novos objetivos definidos para a contabilidade autárquica, como por exemplo, a implementação dos três subsistemas contabilísticos (orçamental, patrimonial e de custos), o que permite: maior controlo financeiro; melhor preparação dos orçamentos; mais e melhor acompanhamento da execução do orçamento das autarquias; disponibilização de informação tempestiva e relevante para os órgãos da administração autárquica; obtenção, rápida, dos elementos indispensáveis para o cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional; e disponibilização de informação, preparada adotando os princípios contabilísticos definidos no POCP, sobre a situação patrimonial de cada autarquia local;
- A obrigatoriedade de serem implementados os três subsistemas contabilísticos;
- A perspetiva patrimonial, que implicou inventariar todos os bens móveis, imóveis e veículos, e de os atualizar anualmente, através do cálculo das amortizações; e
- A obrigatoriedade de cada autarquia fazer aprovar um Sistema de Controlo Interno (SCI) para seu autocontrolo.

O POCAL, por se basear no POCP, é muito idêntico a este, salvaguardando as especificações do plano sectorial (Fernandes & Gomes, 2010). Pode dizer-se que estes dois planos têm características semelhantes (Fernandes, 2009), nomeadamente: utilização de três sistemas contabilísticos obrigatórios - orçamental, patrimonial e analítica ou de custos; iguais princípios contabilísticos e critérios de valorimetria; idênticos princípios orçamentais; idênticos sistemas de informação contabilística; classificações das receitas e despesas idênticas, com exceção das específicas do POCAL; mapas de prestação de contas idênticos; legislação complementar e comum para a inventariação e avaliação do imobilizado; legislação complementar e comum

para a classificação económica das despesas e receitas; o Tribunal de Contas como órgão fiscalizador externo; e o principal órgão normalizador é a CNC⁹.

Uma das maiores mudanças introduzidas pelo POCP, conseqüentemente corroboradas pelos restantes planos sectoriais, foi a passagem do regime de caixa, visando unicamente a contabilidade orçamental e com registos unigráficos, para um regime que atende ao regime de caixa, para a contabilidade orçamental, e ao regime na base do acréscimo, utilizado na contabilidade patrimonial e financeira e com um registo digráfico (Fernandes, 2007, 2014; Marques, 2001), permitindo um maior controlo. Também introduziu a obrigatoriedade da utilização da contabilidade de custos (ou analítica).

O POCAL, tal como o POCP, desenvolve um quadro de contas em que simultaneamente coexistem os três sistemas de informação contabilística: orçamental (classe 0), patrimonial (classes 1 a 8) e analítica ou de custos (classe 9). De acordo Fernandes (2014), a introdução destes sistemas de informação pretendeu a obtenção de informação oportuna, útil e fiável, que resulta numa maior transparência na aplicação dos recursos públicos, com o objetivo de maximizar a eficiência, a eficácia e a economia.

Na contabilidade orçamental são registadas as receitas e despesas quando efetivamente são recebidas e pagas. Como já referido, são registos em base de caixa, porém, trata-se de uma base de caixa modificada (Tchikoulaev, 2010), uma vez que se registam os compromissos e liquidações.

Na contabilidade patrimonial registam-se todos os factos patrimoniais, isto é, acontecimentos que implicam uma alteração na composição ou valor do património da entidade, permitindo, assim, a obtenção da situação patrimonial e financeira (Tchikoulaev, 2010).

⁹ A este respeito aconselha-se a consulta do sítio da internet <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

No que respeita à contabilidade de custos, pretende-se que seja um instrumento de gestão (Costa & Carvalho, 2006), com o objetivo de apoiar o processo de tomada de decisão e base de definição das taxas e dos preços praticados pelas entidades, indo ao encontro com o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais¹⁰ (RGTAL).

De acordo com Carvalho, Costa e Macedo (2008), a contabilidade analítica apresenta uma série de regras que conduzem ao apuramento dos custos e, em alguns casos, também dos proveitos e resultados destas entidades. No entanto, enquanto o POCP refere, no quinto parágrafo do seu ponto 1, a utilização da contabilidade analítica, já o POCAL, no ponto 2.8.3.1, menciona a utilização da contabilidade de custos, salientando que é “obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços”. Na opinião de Carvalho, Costa e Macedo (2008), o POCAL é o plano contabilístico menos ambicioso de todos os planos, na medida em que apenas se deseja analisar os custos e não os custos, proveitos e resultados.

De realçar que o POCAL para além de contemplar um regime geral, também compreende um regime simplificado. Este regime simplificado é próprio das Autarquias Locais cujo movimento de receita seja inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública (Lei n.º 162/99, de 14 de setembro). Neste regime, no que respeita aos sistemas contabilísticos só é obrigatória a contabilidade orçamental (Carvalho *et al.*, 2006).

Para além da classificação orçamental e patrimonial é de salientar que no que respeita à classificação das receitas e despesas, no POCAL existe uma classificação económica, e ainda uma classificação funcional (Carvalho *et al.*, 2004) identificadas no próprio plano.

De acordo com Carvalho *et al.* (2006), a classificação económica foi a forma encontrada para se poder verificar o princípio orçamental da especificação, com o objetivo de tipificar as despesas e receitas de acordo com a sua natureza económica. Este tipo de

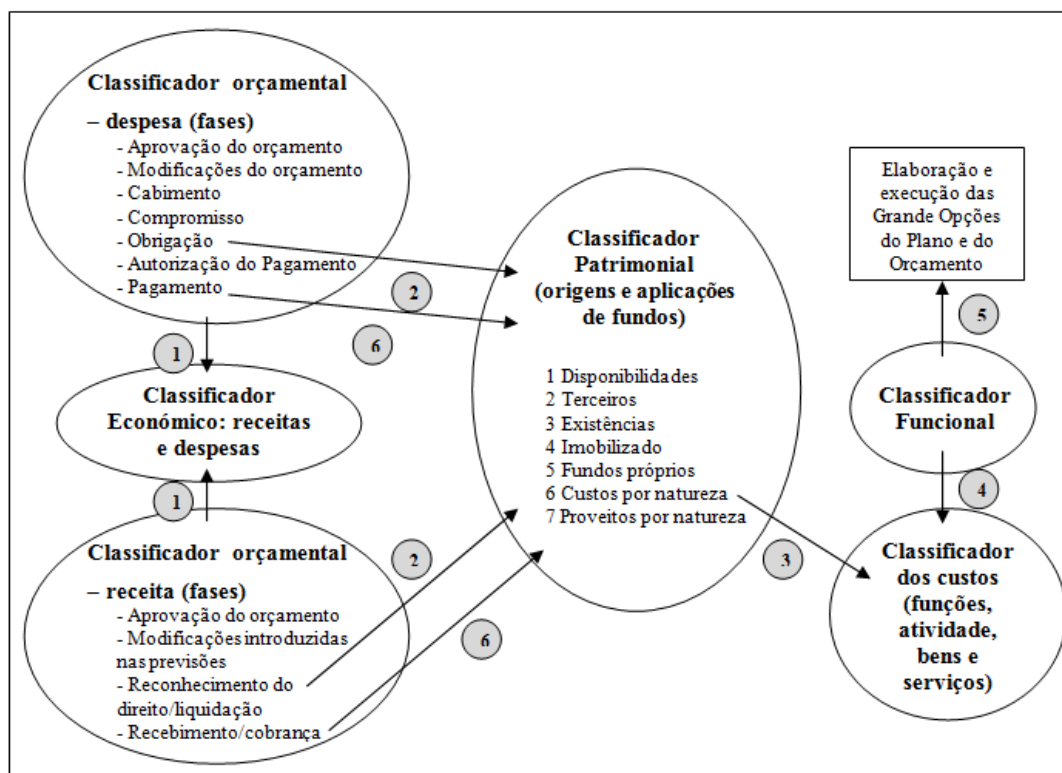
¹⁰ O RGTAL, aprovado pela Lei n.º 53-C/2006, de 29 de dezembro, determina no artigo 4º n.º 1 que “o valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”, salientando a importância da contabilidade de custos.

classificação também pretende adotar indicadores económicos que serão úteis na tomada de decisão. Inicialmente o POCAL definia a estrutura do classificador económico na sua própria lei, no ponto 10.2. Porém, tal foi revogado com a aprovação do Decreto-Lei n.º 26/2002, que implementou o mesmo classificador económico “aos serviços integrados do Estado, aos serviços e fundos autónomos, à segurança social e à administração regional e local” (Decreto-Lei n.º 26/2002, artigo 2º, n.º 1).

No que concerne à classificação funcional das despesas, Carvalho *et al.* (2006) explica que este tipo de classificação permite obter informação sobre o esforço financeiro desenvolvido, nas áreas fundamentais para a prossecução das tarefas da competência das autarquias.

A Figura 2 pretende mostrar os diferentes classificadores e a articulação entre estes indicadores.

Figura 2: Diferentes classificadores e sua articulação



Fonte: Carvalho *et al.* (2006, p. 92), adaptado.

Quanto aos princípios contabilísticos, estes devem ser cumpridos com o objetivo de apresentar uma “imagem verdadeira e apropriada da situação financeira” (POCAL, ponto 3.2) da entidade. À semelhança do POCP, o POCAL elenca os seguintes princípios: princípio da entidade contabilística; princípio da continuidade; princípio da consistência; princípio da especialização (ou do acréscimo); princípio do custo histórico; princípio da prudência; princípio da materialidade; e princípio da não compensação.

Em relação aos princípios orçamentais, o POCP remete para a Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, LEO (artigos 4º ao 11º), enquanto o POCAL (ponto 3.1) especifica-os no seu texto: princípio da anualidade; princípio da unidade e universalidade; princípio da especificação; princípio da não consignação; princípio da não compensação; princípio da equidade intergeracional; princípio do equilíbrio; princípio da publicidade; e princípio da independência (princípio específico do POCAL).

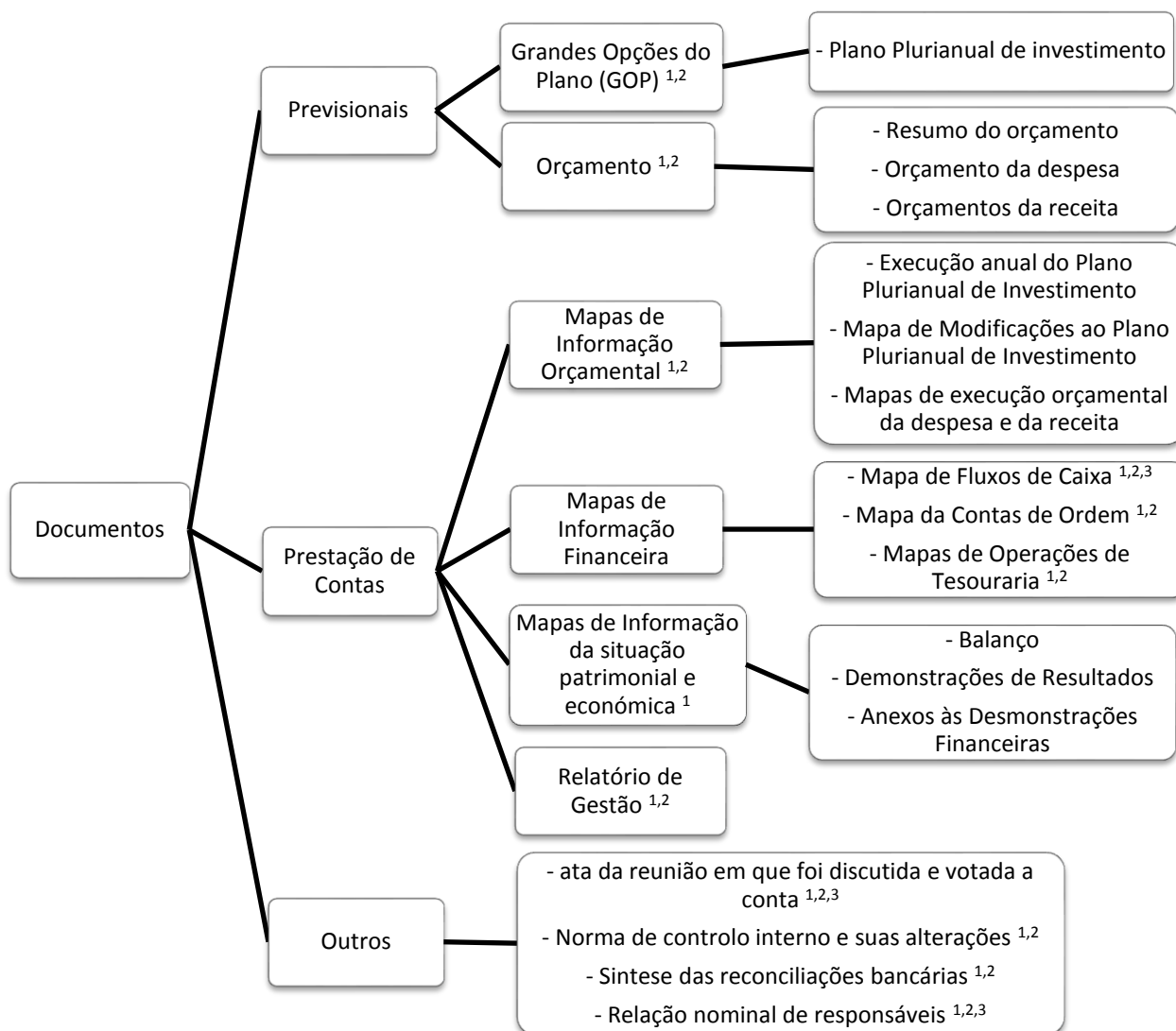
Quanto aos documentos de prestação de contas, de extrema relevância para os objetivos deste estudo, estes são o “inventário dos atos económicos, e/ou financeiros passados” (Carvalho *et al.*, 2006, p. 36). Segundo o IPSASB (2013), os relatórios financeiros devem dar: informações sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa; informações sobre os orçamentos e o cumprimento da legislação; informação sobre as prestações de serviços e sobre as perspetivas financeiras e não-financeiras; e, por último, informações explicativas.

As Autarquias Locais, no âmbito dos deveres de informação, devem enviar os documentos previsionais e de prestação de contas ao Tribunal de Contas para sua fiscalização (Carvalho & Casal, 2011a; Bilhim, 2004).

O POCAL (nos pontos 5, 7 e 8) e o Tribunal de Contas (Resolução n.º 4/2001, de 18 de agosto) definem os modelos dos documentos que devem ser remetidos ao Tribunal de Contas. Pode definir-se três regimes diferentes: o regime geral, que abarca grande parte dos municípios; o regime simplificado, que abrange as Autarquias Locais cujo movimento de receita seja inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública; e o regime simplificado com dispensa, da

remessa das contas, dada pelo Tribunal de Contas. A Figura 3 esquematiza os documentos de envio obrigatório para o Tribunal de Contas de cada um dos regimes.

Figura 3: Documentos a enviar ao Tribunal de Contas



Legenda: 1. Documentos a enviar no caso do regime geral; 2. Documentos a enviar no caso do regime simplificado; 3. Documentos a enviar no caso do regime simplificado com dispensa da remessa das contas

Fonte: Carvalho *et al.* (2006, p. 55), adaptado.

Face ao âmbito desta dissertação, é de destacar o relatório de gestão, que tem por finalidade a apresentação e justificação dos resultados da execução orçamental, das

Grandes Opções do Plano (GOP), das alterações patrimoniais e os resultados económicos (Carvalho *et al.*, 2006). Este documento, também, deverá conter uma comparação entre os objetivos previstos pela entidade e os meios e métodos utilizados na execução das atividades e avaliação dos resultados obtidos. Para além deste tipo de comparação, o relatório de gestão também permite a comparação ao longo do tempo e a comparação entre Autarquias Locais (Carvalho *et al.*, 2006).

De acordo com o ponto 13 do POCAL, o relatório de gestão é apresentado pelo órgão executivo ao deliberativo, devendo conter os seguintes parâmetros:

- a) A situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão nos diferentes sectores de atividade da autarquia local, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos, quando aplicável;
- b) Uma síntese da situação financeira da autarquia local, considerando os indicadores de gestão financeira apropriados à análise de balanços e de demonstrações de resultados;
- c) Evolução das dívidas de curto, médio e longo prazos de terceiros e a terceiros nos últimos três anos, individualizando, naquele último caso, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros;
- d) Proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício;
- e) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.

Destes parâmetros é importante destacar a alínea b: “uma síntese da situação financeira da autarquia local, considerando os indicadores de gestão (...)”. É no relatório de gestão que deverão constar os indicadores de gestão, tal como o POCAL os designa.

2.3 INDICADORES DE GESTÃO NO SECTOR PÚBLICO

2.3.1 Sua Importância

Os sistemas de medição e gestão de desempenho podem constituir uma ferramenta muito útil no que concerne ao auxílio da tomada de decisão nas organizações, permitindo, nomeadamente, uma melhor afetação de recursos, uma diminuição do grau de incerteza da decisão e uma sinalização de problemas internos ou externos da mesma. Neste sentido, pode considerar-se que o recurso à utilização de indicadores influencia o processo de planeamento de objetivos e de controlo (Teixeira *et al.*, 2012; Ferreira, 2009).

Um dos métodos de medição de desempenho de uma organização é através dos indicadores de gestão. Grateron (1999) defende a importância da utilização de indicadores de gestão como técnica de medição e avaliação da gestão das entidades do sector público. O autor realça também que este método não tem como finalidade resolver todos os problemas relativos à prestação de contas e à *accountability*, mas ajuda a desenvolver um sistema integrado de informação, que em conjunto com outras técnicas de gestão possibilita dar resposta às necessidades de informação dos gestores públicos e dos *stakeholders*.

Caldeira (2014) defende que os indicadores utilizados pelas organizações devem possuir quinze características para que sejam bons instrumentos de gestão. O autor acrescenta que é difícil um único indicador conter cumulativamente as seguintes características: pertinência para a gestão; credibilidade do resultado; esforço aceitável para o apuramento do resultado; simplicidade de interpretação; simplicidade do algoritmo de cálculo; fonte de dados dentro da organização; cálculo automático; possibilidade de auditar as fontes de dados com eficácia; alinhado com frequência de monitorização; possibilidade de cálculo em momentos extraordinários; protegido de efeitos externos; não gerar efeitos perversos; possibilidade de *benchmarking*; estar atualizado; e possibilidade de ter uma meta.

Na ótica de Nabais e Nabais (2011), os principais objetivos dos indicadores são: permitem retirar conclusões baseadas em dados quantificados; possibilitam a utilização de muita informação de forma sintética, simples e objetiva; e permitem a análise e comparabilidade entre amostras constituídas por dados de várias entidades num determinado momento ou de uma entidade reportado em vários períodos.

No que respeita às limitações, Nabais e Nabais (2011) referem que os indicadores: relacionam dados quantitativos e não consideram fatores qualitativos; a inexistência de valores de referência universais conduz a uma elevada subjetividade da análise; são influenciados pela sazonalidade da atividade e os seus montantes dependem dos critérios de amortização e de valorimetria; são permeáveis à inflação; a sua interpretação está condicionada pelo sector e pela conjuntura económica; um rácio, individualmente, apresenta pouco interesse; e podem falsear comparações,

nomeadamente com rácios de entidades similares se tiveram por base diferentes práticas contabilísticas.

No que toca aos municípios, Carvalho *et al.* (2006, p. 57) acrescentam que “a avaliação de eficiência, eficácia e economia da gestão das autarquias locais será medida através da elaboração de indicadores de gestão, a considerar no relatório de gestão que permitirão, para além da avaliação *per si*, a comparação com as outras autarquias locais”. Tanto Carvalho *et al.* (2006) como Teixeira *et al.* (2012) defendem que os valores dos indicadores de gestão apresentados no relatório de gestão devem apresentar uma comparação dos últimos 5 exercícios da entidade, pois só assim se poderá analisar a evolução.

Carvalho *et al.* (2006) defendem que o relatório de gestão deve apresentar indicadores de gestão, nomeadamente: indicadores de natureza orçamental (rácios de estrutura relativos à despesa e à receita e rácios financeiros); indicadores de gestão patrimonial; e rácios da estrutura dos ativos (rácios do passivo e dos capitais próprios, rácios de síntese relativos a rubricas a mais de um ano, rácios de síntese relativos a rubricas a menos de um ano e rácios de rotação das existências, dos créditos comerciais e dos créditos de fornecedores).

Uma vez que o POCAL é omissivo no que diz respeito aos indicadores de gestão a apresentar no relatório de gestão, Carvalho *et al.* (2006), autores do *POCAL Comentado*, sugerem alguns rácios específicos, os quais defendem que devem ser evidenciados no relatório de gestão.

Devido ao elevado número de indicadores sugeridos pelos autores, no Anexo 1 é apresentado um conjunto de 20 indicadores orçamentais (sua designação, forma de cálculo e a fonte de informação para o seu cálculo), tendo por base os mapas de controlo orçamental da receita e da despesa e o mapa de execução anual do Plano Plurianual de Investimento. Entre este tipo de indicadores destacam-se os indicadores de estrutura da receita e da despesa, os de execução e os de evolução. Por sua vez, no Anexo 2 são listados os 19 indicadores patrimoniais (sua designação, a sua forma de cálculo e a fonte de informação para o seu cálculo), apresentados por Carvalho *et al.* (2006), que atendem

às demonstrações financeiras: balanço e demonstração dos resultados. De entre este tipo de indicadores destacam-se, principalmente, os indicadores de evolução.

Os *Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses*, publicados desde 2004 com o objetivo de analisar a situação financeira dos municípios, fazem também referência à utilização destes rácios orçamentais e patrimoniais (Carvalho, Fernandes, Camões & Jorge, 2008, 2009).

De realçar que os indicadores apresentados são apenas sugestões. Adicionalmente, podem ser desenvolvidos outros indicadores de gestão, devidamente adequados à realidade vivenciada pelos municípios e adaptados aos objetivos previamente fixados. Contudo, dada a diversidade de indicadores, a opção dos municípios por uns em detrimento de outros pode colocar em causa a comparabilidade destas entidades (Teixeira *et al.*, 2012).

Atendendo à questão da comparabilidade, Galera *et al.* (2008) defendem o uso do *benchmarking* como uma técnica que favorece a relevância e utilidade de indicadores de gestão. De acordo com estes autores, o *benchmarking* significa a análise comparativa do desempenho da gestão entre as entidades que realizam atividades e processos similares, como o caso das Autarquias Locais.

Exemplos de outros indicadores são os usados por Carvalho *et al.* (2014), para desenvolver um *ranking* global que ordena os municípios portugueses por eficiência na utilização dos recursos financeiros de cada ano (desde 2008) (ver Anexo 3).

O Quadro 3 sintetiza o tipo de indicadores apresentados nos anexos 1, 2 e 3.

Quadro 3: Lista dos indicadores identificados nos anexos

Anexo	Tipo de indicadores	N.º de Indicadores
Anexo 1	Indicadores Orçamentais	20
Anexo 2	Indicadores Patrimoniais	19
Anexo 3	Outros Indicadores	15

Verifica-se, pois, que existe um leque alargado de indicadores de gestão, tanto de âmbito orçamental como de âmbito patrimonial e económico. De referir que os municípios também podem e devem utilizar indicadores de gestão analíticos, uma vez que devem implementar a contabilidade de custos. Teixeira *et al.* (2012) apresentam uma proposta de indicadores para a contabilidade de custos, tal como evidencia o Quadro 4.

Quadro 4: Indicadores da Contabilidade de Custos

Indicador	Rácio	Fonte de Informação
Custo Direto dos Bens e Serviços Prestados		Contabilidade de Custos
Custos Diretos das Funções		Contabilidade de Custos
Custo Total por Função		Contabilidade de Custos
Proveitos por Bem e Serviço Prestado		Contabilidade de Custos
Custo Unitário dos Bens e Serviços Prestados		Contabilidade de Custos
Peso do custo dos bens e serviços em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Custo dos Bens e Serviços do ano } n}{\text{Custo dos Bens e Serviços do ano } n - 1}$	Contabilidade de Custos
Peso do custo das funções em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Custo das Funções do ano } n}{\text{Custo das Funções do ano } n - 1}$	Contabilidade de Custos
Peso do resultado dos bens e serviços em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Resultado dos Bens e Serviços do ano } n}{\text{Resultado dos Bens e Serviços do ano } n - 1}$	Contabilidade de Custos

Fonte: Teixeira *et al.* (2012, p.18), adaptado.

Porém, passados cerca de 15 anos após a entrada em vigor do POCAL, ainda não se verifica a implementação total da contabilidade de custos em todos os municípios portugueses (ver Carvalho, Costa & Macedo, 2008). Nogueira e Jorge (2015) enfatizam que a contabilidade de custos ainda se encontra numa fase inicial da sua implementação.

Galera *et al.* (2008) apontam três razões para o uso de indicadores de desempenho da gestão a nível local: em primeiro lugar, muitas instituições optaram por usá-los (os autores dão como exemplo a *Audit Commission* e a *Governmental Accounting Standards Board*), mostrando, assim, a sua utilidade; em segundo lugar, eles são ferramentas que ajudam a melhorar a eficiência da gestão pública, uma vez que

proporcionam informação útil para corrigir deficiências de gestão; e, por último, a utilidade de indicadores de desempenho aumenta quando há mais possibilidades de comparar as organizações com características similares. Os autores acrescentam que, apesar da informação que existe sobre os indicadores de gestão, ainda subsistem muitas questões que permanecem sem solução no que concerne à sua utilização em avaliações comparativas.

Pode concluir-se que a principal função dos indicadores de gestão é o apuramento do nível dos resultados, para que estes possam ser comparados com as metas definidas, apurando os desvios e o nível de *performance* (Caldeira, 2014).

São vários os estudos (por exemplo: Nogueira e Jorge, 2015; Busca e Montesinos, 2013; Teixeira *et al.*, 2012; Carvalho e Casal, 2011a; Carvalho e Casal, 2011b; Gomes, Carvalho e Fernandes, 2011; Sanger, 2008; Chang, 2006; Kluvers, 2003) que se têm debruçado sobre os municípios e os mecanismos e ferramentas que estes têm à sua disposição para desenvolverem uma gestão eficiente e eficaz. De seguida apresenta-se uma breve revisão de alguns estudos sobre a *accountability* e os indicadores de gestão nos municípios.

2.3.2 Revisão de Estudos

A nível nacional, Carvalho e Casal (2011a) debruçaram-se sobre a análise do papel do Tribunal de Contas na *accountability* dos municípios portugueses. Estes concluem que não existe uma fiscalização externa plena aos municípios; mais de 80% dos municípios portugueses preparam e divulgam informação sobre as variações orçamentais, cerca de 70% divulga informação sobre a sua situação financeira e sobre montante das dívidas a terceiros, e só 2,92% sobre os custos subjacentes à fixação de tarifas e preços. Adicionalmente, para a maioria dos profissionais de auditoria do Tribunal de Contas, a informação divulgada é suficiente, oportuna, compreensível e relevante, no entanto não está acessível; 50% destes profissionais concorda com o facto da informação dada pela contabilidade potenciar a *accountability*; 100% dos inquiridos consideram que existe uma influência positiva da LFL; a publicação dos relatórios das auditorias é um fator

potenciador de *accountability*; a divulgação, aos *stakeholders*, das principais atividades desenvolvidas e dos principais resultados alcançados potenciam, igualmente, a *accountability*. Todavia, na opinião dos inquiridos também existem fatores que não têm um efeito positivo na *accountability*, como por exemplo, o baixo número de municípios auditados.

Os mesmos autores, Carvalho e Casal (2011b), realizaram um outro estudo que atende às perceções dos responsáveis financeiros dos municípios portugueses sobre a *accountability* nas organizações que gerem. Para isto foram inquiridos os responsáveis financeiros dos municípios e efetuada a análise da dimensão dessas entidades. Deste estudo são apresentadas três principais conclusões, designadamente: que os municípios grandes não têm, obrigatoriamente, maiores índices de *accountability* em comparação com os de menor dimensão; a informação que preparam e divulgam não é mais relevante, mais oportuna e mais compreensível do que a divulgada pelos municípios mais pequenos; e as ferramentas que utilizam para divulgação da informação financeira não são potenciadoras de *accountability*.

Pretendendo estudar o uso e a utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica, Gomes, Carvalho e Fernandes (2011) concluíram que os municípios de maior dimensão têm mais capacidade para adotar novas práticas contabilísticas comparativamente aos mais pequenos, e que a contabilidade financeira e a contabilidade orçamental estão mais desenvolvidas, e totalmente implementadas, do que a contabilidade de custos, apesar de obrigatória.

Teixeira *et al.* (2012) desenvolveram um estudo sobre o relatório de gestão e a avaliação e comparação do desempenho dos municípios portugueses, com maior destaque nos municípios do distrito de Setúbal. Este estudo atribui grande importância aos indicadores de gestão que devem ser publicados nos relatórios de gestão dos municípios. Os autores concluíram que nem todos os municípios do distrito de Setúbal divulgavam estes indicadores e os que divulgavam baseavam-se em indicadores de carácter orçamental e patrimonial, esquecendo, assim, os indicadores assentes na contabilidade de custos. Teixeira *et al.* (2012) também concluíram pela impossibilidade

de comparação entre municípios relativamente aos indicadores de gestão, devido à diversidade de indicadores utilizados.

Na análise efetuada pelos autores do *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses* (Carvalho, Fernandes, Camões & Jorge, 2008, 2009), relativa à divulgação de indicadores de gestão no relatório de gestão, entre os anos 2004 a 2007, verifica-se que: em 2004 existiam 86 municípios que não divulgavam quaisquer indicadores; em 2007 este número sofreu uma redução para 74; por sua vez, o número médio de indicadores divulgados em 2004 foi de 12,5 e, em 2007, 16,9 (ver Tabela 1).

Tabela 1: Os indicadores e o Relatório de Gestão segundo os *Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses*

	2004	2005	2006	2007
N.º de municípios que não divulgam indicadores no relatório de gestão	86	69	51	74
N.º máximo de indicadores divulgados	74	75	64	82
N.º Médio de indicadores divulgados pelos municípios no relatório de gestão	12,5	14,5	10,7	16,9

Fonte: Carvalho Fernandes, Camões e Jorge (2008, 2009), adaptado.

Quanto ao tipo de indicadores que foram divulgados pelos municípios no relatório de gestão, salienta-se a natureza orçamental e patrimonial, verificando-se um aumento do seu número no período analisado por Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2008) (ver Tabela 2).

Tabela 2: Tipos de indicadores apresentados no Relatório de Gestão dos Municípios Portugueses 2004-2006

Tipos de Indicadores	2004	2005	2006
Orçamentais	333	660	784
Económicos e/ou patrimoniais	131	336	433
Outros	0	6	15
Total	464	1002	1232

Fonte: Carvalho Fernandes, Camões e Jorge (2008), adaptado.

No estudo de Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2008), com a publicação do anuário, surge, pela primeira vez, relativamente ao ano de 2006, um *ranking* global que ordena os municípios portugueses por eficiência na utilização dos recursos financeiros, como anteriormente referido. Este *ranking* é elaborado com base em 15 indicadores¹¹, que foram identificados como sendo os que melhor avaliam a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios pelos autores. Destes 15 indicadores, os autores, consideram cinco deles os mais relevantes, nomeadamente: dívidas a terceiros por habitante, liquidez, endividamento líquido por habitante, diminuição dos passivos financeiros e diminuição do endividamento líquido. O último *ranking* divulgado é o do ano 2013 (Carvalho *et al.*, 2014). Neste ano notou-se que a pontuação média obtida pelos municípios foi de 95,9 pontos. Este valor tem vindo a subir desde 2009; porém, em 2013 verificou-se um decréscimo de 2,7 pontos em relação ao ano anterior. Nesta análise, os autores notaram outro facto interessante na eficiência financeira dos municípios, nos anos eleitorais (2009 e 2013) a eficiência diminuiu, o que poderá querer dizer que as eleições têm influência nas decisões dos gestores públicos (Carvalho *et al.*, 2014).

Com o intuito de avaliar a eficiência dos municípios portugueses, Camões, Jorge, Carvalho e Fernandes (2008) focaram-se na despesa, visto que o sector público se preocupa mais em controlar a despesa do que em aumentar a receita, tendo desenvolvido dois modelos. Num primeiro modelo, utilizaram a variável da despesa total e, num segundo modelo, a despesa dividida em três: despesa com pessoal, despesa com bens e serviços e despesa de capital. Estas variáveis foram relacionadas com outras variáveis específicas de cada município, como: o número de habitantes com idade igual ou inferior a 15 anos, o número de habitantes com idade igual ou superior a 65 anos, o número de escolas básicas, o número de estudantes que nelas estudam, o consumo de água e o número de licenças habitacionais emitidas por ano. O estudo concluiu que os municípios de maior dimensão favorecem a eficiência.

¹¹ Em 2006 e 2007 o ranking era composto por 10 indicadores e, a partir de 2008, o número aumentou para 15 indicadores.

Nogueira e Jorge (2015) tentaram identificar, compreender e explicar as diferentes percepções dos utilizadores internos em relação à adequabilidade do modelo de relato financeiro municipal. Os autores concluíram que o atual modelo de relato financeiro é considerado adequado para a disponibilização de informação útil por parte dos decisores internos. Tendo em conta o objetivo da presente dissertação, também se destaca outra conclusão: a necessidade apontada pelos decisores de definição e designação uniforme de indicadores económico-financeiros a incluir no relatório de gestão. Nogueira e Jorge (2015) salientam também que a adoção de práticas contabilísticas, criadas em consequência da gestão baseada na NGP, permitiu aumentar a utilidade da informação apresentada nos documentos de relato financeiro.

A nível internacional os estudos centram-se essencialmente na prestação de contas e *accountability* nos governos locais.

Kluvers (2003) analisou nos governos locais de *Victoria* (Austrália) a importância da *accountability* no seu desempenho e se as diferentes exigências de informação dos diversos *stakeholders* afetam a prestação de contas. O autor concluiu que a *accountability* é vista pelos inquiridos (vários vereadores e dois gestores dos governos locais de *Victoria*) como importante para o desempenho; porém, a assimetria de informação e a prestação de contas para os interessados são problemáticas.

No âmbito da NGP e das suas perspetivas para o futuro, Groot e Budding (2008) salientam que a maioria dos profissionais entrevistados, envolvidos ativamente em organizações governamentais, holandesas e belgas, não consideram a contabilidade o modelo para o futuro da informação financeira. No entanto, os entrevistados pertencentes aos governos locais, possuindo já alguma experiência com este sistema, são muito mais favoráveis ao exercício da contabilidade. Os autores acrescentam que o principal problema da contabilidade é o seu potencial limitado para apoiar a tomada de decisões políticas.

Para além dos indicadores de gestão, existem também vários estudos sobre ferramentas de avaliação de desempenho utilizadas nos municípios, tais como: o *Balanced Scorecard* (Busca & Montesinos, 2013; Sanger, 2008; Chang, 2006), o *benchmarking*

(Busca & Montesinos, 2013), a avaliação de pessoal (Bernstein, 2001) e os sistemas de avaliação de qualidade (Ebrahimi & Sadeghi, 2013).

Particularizando o estudo de Busca e Montesinos (2013), sobre a utilização da contabilidade de gestão, de indicadores de desempenho, do *balanced scorecard*, dos orçamentos participativos, das cartas de serviço e da gestão da qualidade nos municípios espanhóis, uma vez mais é evidenciado que a maioria das entidades, que introduziram indicadores de desempenho, não os usa para a tomada de decisão ou prestação de contas.

Após a revisão de literatura efetuada, o capítulo seguinte reapresenta os objetivos e pormenoriza os métodos de investigação adotados nesta dissertação.

3 OBJETIVOS E MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO

Este capítulo detalha os objetivos desta dissertação e os métodos de investigação adotados na realização do trabalho empírico. Posteriormente, é caracterizada a população estudada.

3.1 OBJETIVOS

Como já foi referido, a presente dissertação tem como objetivo geral, no âmbito da NGP e da temática da *accountability*, analisar e caracterizar os tipos e padrão de indicadores de gestão divulgados pelos municípios portugueses nos seus documentos de prestação de contas, bem como o perfil desses municípios que os divulgam.

De forma a alcançar este objetivo, são definidos os seguintes objetivos específicos:

1. Compreender as implicações do paradigma da NGP e da necessidade de *accountability* na divulgação externa de indicadores de gestão para o sector público;
2. Identificar e caracterizar os indicadores de gestão sugeridos na literatura;
3. Identificar e caracterizar os indicadores divulgados pelos municípios no seu relatório de gestão;
4. Identificar, caracterizar e distinguir os municípios que divulgam indicadores de gestão no seu relatório de gestão dos que não divulgam;
5. Identificar o tipo de padrão dos indicadores, bem como o perfil dos municípios que divulgam indicadores de gestão no seu relatório de gestão.

Pretende-se, assim, responder às seguintes questões de investigação: Como se caracteriza a divulgação de indicadores de gestão no relatórios de gestão dos municípios portugueses?; Quais os tipos e padrão dos indicadores divulgados pelos municípios portugueses? e Qual o perfil dos municípios que divulgam indicadores de gestão nos seus documentos de prestação de contas?

3.2 MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO

O estudo desenvolvido é de natureza exploratória. O estudo exploratório tem como objetivo proporcionar um maior conhecimento do assunto a estudar (Ventura, 2007; Gil, 1999), ajudando a identificar problemas e futuras hipóteses de pesquisa para estudos posteriores. Este método permite uma visão geral do assunto estudado (Gil, 1999).

Para explorar o assunto, foi adotada uma abordagem quantitativa, com recurso ao software SPSS, após a análise efetuada ao conteúdo do relatório de gestão dos municípios, que, como refere o ponto 13 do POCAL, deve conter “uma síntese da situação financeira da autarquia local, considerando os indicadores de gestão”. Desta forma, os relatórios de gestão, integrantes do relatório e contas de 2013, último ano disponível aquando do início do estudo, foram o documento objeto de análise.

Optou-se por estudar a totalidade da população, ou seja, os 308 municípios portugueses, dos quais 278 no continente, 19 na Região Autónoma dos Açores e 11 na Região Autónoma da Madeira (Carvalho *et al.*, 2014), e que será caracterizada na secção seguinte.

A maior parte dos referidos relatórios foram recolhidos diretamente no *website* do município. A recolha destes relatórios decorreu de outubro de 2014 a janeiro de 2015. Relativamente aos restantes, procedeu-se ao envio de *e-mail*, solicitando o acesso aos mesmos. Após várias insistências, obteve-se resposta de cerca de 30 municípios. A maioria enviou o relatório em formato digital através de *e-mail* e apenas três foram enviados por correio: dois em formato de papel e um em CD. Contudo, apesar das tentativas efetuadas, não se conseguiu aceder aos relatórios e contas de 7 municípios.

Como indicadores de gestão atendeu-se essencialmente aos rácios. A análise efetuada ao conteúdo do relatório de gestão compreendeu o levantamento de todos os indicadores divulgados nesse documento pelos municípios. Para os objetivos do estudo, não interessou a magnitude dos indicadores, mas a sua designação e fórmula de cálculo.

3.3 A POPULAÇÃO EM ESTUDO

3.3.1 *As Autarquias Locais em Portugal*

A Administração Local é constituída por várias categorias de Autarquias Locais. A CRP, no n.º 2 do artigo 235º, define Autarquias Locais como sendo “pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas”.

Já Freitas do Amaral (1999) define Autarquias Locais como pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições do território nacional e que asseguram a prossecução de interesses comuns, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes.

As Autarquias Locais são estruturadas em três ou duas categorias. No continente são categorizadas pelas freguesias, municípios e regiões administrativas¹², e nas regiões autónomas (Madeira e Açores) pelas freguesias e municípios (CRP, artigo 236º, n.ºs 1 e 2).

Segundo Neves (2004), o município é uma pessoa coletiva territorial no âmbito municipal dotado de órgãos representativos, que tem por objetivo a prossecução dos interesses próprios das populações concelhias. Carvalho *et al.* (2012) acrescentam que os municípios adquiriram ao longo dos anos uma enorme importância histórica, política, económica, administrativa, financeira, jurídica e nas decisões públicas locais.

A Carta Europeia de Autonomia Local consagra, para a administração local, o privilégio da autonomia local. O n.º 1 do artigo 3º deste diploma define autonomia local como o “direito das autarquias locais regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, sob sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”.

¹² As regiões administrativas constam na Constituição da República Portuguesa, mas ainda não foram criadas.

A Administração Local também beneficia de autonomia política. Isto significa que este nível de administração tem órgãos políticos próprios, sendo, no caso dos municípios, o órgão executivo (câmara municipal) e o órgão deliberativo (assembleia municipal), cada um com atribuições e competências próprias. Esta autonomia política dota esta administração de independência orçamental, ou seja, a Administração Local tem capacidade de elaborar, aprovar, executar e fiscalizar internamente os seus orçamentos (Pereira *et al.*, 2010).

Os municípios também têm autonomia financeira e patrimonial e autonomia para recorrer ao crédito dentro dos limites estabelecidos pela LFL e pela LEO.

A Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que designa o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, no seu artigo 3.º, acrescenta e define como princípios básicos para uma boa atividade financeira das Autarquias Locais os seguintes: a) princípio da legalidade; b) princípio da estabilidade orçamental; c) princípio da autonomia financeira; d) princípio da transparência; e) princípio da solidariedade nacional recíproca; f) princípio da equidade intergeracional; g) princípio da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as Autarquias Locais; h) princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado; e i) princípio da tutela inspetiva.

Apesar das Autarquias Locais gozarem de autonomia local, política e financeira e patrimonial, estão sujeitas à tutela de legalidade de outros organismos, ou seja, têm de “prestar contas” a outras entidades (Bilhim, 2004). De acordo Bilhim (2004), a tutela exercida sobre as Autarquias Locais é a seguinte:

- Tribunal de Contas: para fiscalizar a legalidade e a cobertura orçamental dos documentos geradores de despesa ou representativos das responsabilidades financeiras e fazer o julgamento das contas das Autarquias Locais;
- Inspeção-Geral das Finanças: para verificação do cumprimento das leis e regulamentos em matéria de finanças públicas;
- Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional e ao Instituto Nacional de Estatística: para dar conta das contas da autarquia;

- Inspeção-Geral Administração do Território: para verificar o cumprimento da lei no funcionamento e no processo de tomada de decisões dos órgãos autárquicos.

Como já foi referido, os munícipes são representados nos municípios por órgãos por si eleitos. Os órgãos representativos do município são a assembleia municipal e a câmara municipal (Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, artigo 5º; CRP, artigo 250º), sendo a assembleia municipal o órgão deliberativo do município (CRP, artigo 251º) e a câmara municipal o órgão executivo colegial (CRP, artigo 252º).

Cada um destes órgãos tem atribuições e competências próprias. Porém, estes têm de prosseguir em comum as seguintes atribuições em benefício da população que representam: 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; e cooperação externa (Lei n.º 75/2013, artigo 23º).

Já as assembleias municipais têm a competência de apreciação e fiscalização definida no artigo 24º da Lei n.º 75/2013, bem como as competências que lhe são atribuídas no artigo 25º, entre elas as seguintes: aprovar as opções do plano e a proposta de orçamento; aprovar as taxas do município; autorizar a contratação de empréstimos; autorizar a câmara municipal a adquirir, alienar ou onerar bens imóveis de valor superior a 1000 vezes a retribuição mínima mensal garantida (RMMG); deliberar sobre formas de apoio às freguesias; autorizar a celebração de contratos de delegação de competências entre a câmara municipal e o Estado e entre a câmara municipal e a entidade intermunicipal; deliberar sobre a criação de serviços municipalizados e todas as matérias previstas no regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais; aprovar os mapas de pessoal dos serviços municipais e dos serviços municipalizados; aprovar as normas, delimitações, medidas e outros atos previstos nos regimes do ordenamento do território e do urbanismo; deliberar sobre a criação do conselho local de educação; e deliberar sobre a criação e a instituição em concreto do corpo de polícia municipal. O artigo 26º da Lei n.º 75/2013 também refere algumas competências de funcionamento das assembleias municipais.

Por sua vez, as câmaras municipais têm competências materiais e competências de funcionamento. As competências materiais estão definidas no artigo 33º da Lei n.º 75/2013, sendo listadas cerca de 55 competências diferentes, enquanto o artigo 39º define as competências de funcionamento.

Para além destas competências definidas por este diploma, foram atribuídas mais competências na área da saúde, educação e segurança social, visando a descentralização, com o objetivo de aumentar a eficiência e eficácia da gestão dos recursos e prestação de serviços públicos pelas entidades locais, pelo Decreto-Lei n.º 30/2015, de 12 de fevereiro.

3.3.2 Caracterização

Como referido, Portugal tem atualmente 308 municípios, dos quais 24 municípios são grandes (com população superior a 100 000 habitantes), 101 municípios são médios (com população entre 20 000 e 100 000 habitantes) e 183 municípios são pequenos (com população inferior a 20 000 habitantes) (Carvalho *et al.*, 2014).

No que toca à localização geográfica dos municípios, tendo em conta a NUTS II (na qual a divisão é composta por 7 regiões), o país tem 86 municípios localizados na região Norte, 79 na região do Centro, 50 na região do Vale do Tejo e Lisboa, 47 na região do Alentejo, 16 na região do Algarve, 11 no Arquipélago da Madeira e 19 no Arquipélago dos Açores (ver Anexo 4 e Tabela 3).

Tabela 3: Distribuição dos Municípios por dimensão e NUTS II

NUTS II \ Dimensão	Grandes	Médios	Pequenos	Total
Norte	10	31	45	86
Centro	2	25	52	79
Vale do Tejo e Lisboa	11	22	17	50
Alentejo	0	6	41	47
Algarve	0	9	7	16
Arquipélago da Madeira	1	3	7	11
Arquipélago dos Açores	0	4	15	19
Total	24	100	184	308

Dos 308 municípios, apesar das tentativas efetuadas, não se conseguiu obter os relatórios e contas de 7 municípios, nomeadamente: Crato, Mora, Povoação, Porto Moniz, Pedrogão Grande, Alijó e Tabuaço. Estes sete municípios são todos de pequena dimensão, localizando-se dois no Alentejo, um no Arquipélago dos Açores, um no Arquipélago da Madeira, um no Centro e dois no Norte. Desta forma, o número de municípios analisados foi de 301.

Após a apresentação dos objetivos e métodos de investigação adotados, o capítulo seguinte apresenta o estudo empírico.

4 ESTUDO EMPÍRICO

Este capítulo apresenta os resultados da análise descritiva e da análise estatística, bem como a sua discussão, de modo a dar resposta às questões de partida formuladas.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

Pela análise efetuada ao conteúdo dos relatórios de gestão dos municípios verificou-se uma grande diversidade na apresentação da informação, bem como uma grande dificuldade em encontrar os rácios divulgados, uma vez que não há uniformização na apresentação da informação.

No entanto, é de salientar que alguns municípios têm o cuidado de contextualizar teoricamente os seus documentos de prestação de contas. Por exemplo, o Município de Tomar (2013, p. 224) refere que:

a prestação de contas não deve ser só uma simples fotografia do estado das contas em determinado momento. O relato tem implícita a dinâmica que culmina com os resultados dos programas e atividades de uma organização durante um determinado período. Pretende assim dar a conhecer a todos os interessados a imagem verdadeira e apropriada dessa organização e que internacionalmente se designa por *accountability*.

Por sua vez, o Município de Aveiro (2013, p.55) destaca que os indicadores de gestão são uma “forma de análise sintética”, que transmite uma “visão global da situação das finanças” do município. Relativamente à comparabilidade dos indicadores entre municípios, o Município de Aveiro (2013, p.55) acrescenta que não é comparável devido à especificidade de cada município, “forma como se organiza, para dar cumprimento às suas atribuições e competências”.

Como salientado anteriormente, este estudo privilegiou os rácios como indicadores de gestão, pelo que foi interessante encontrar a definição de rácio no relatório do Município de Gouveia (2013, p. 23): “O conceito de rácio pode afirmar-se como sendo uma relação existente entre duas grandezas que pode ser expressa, quer sob a forma de quociente, quer sob a forma de percentagem”. Tal demonstra a importância destes indicadores de gestão.

Da análise dos 301 relatórios de gestão observou-se a divulgação de um total de 665 indicadores diferentes. De forma a prosseguir com a análise, optou-se por agrupá-los. Esta organização não foi fácil, porque a literatura não é consensual neste tipo de classificação. Por exemplo, Grateron (1999) defende que os indicadores de gestão podem ser classificados: por natureza (a qual mede a eficiência, economia, efetividade, equidade, excelência e legalidade); de acordo com o objeto (resultado, processo e estrutura); ou por âmbito (interno ou externo). No entanto, não apresenta exemplos dos indicadores que se podem incluir em cada uma dessas categorias.

Seguiu-se, assim, a classificação apresentada pelos *Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses*, da autoria de Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2008), e por Teixeira *et al.* (2012), resultando duas categorias: Indicadores Orçamentais e Indicadores Patrimoniais, que foram divididas em subgrupos, como apresentado no Quadro seguinte.

Quadro 5: Agrupamento dos Indicadores de Gestão

Tipos de Indicadores	
Classificação do Grupo 1: Indicadores Orçamentais	Classificação do Grupo 2: Indicadores Patrimoniais
Subgrupo 1.1: Estrutura e Cobertura	Subgrupo 2.1: Estrutura e Cobertura
Subgrupo 1.2: Evolução	Subgrupo 2.2: Evolução
Subgrupo 1.3: Endividamento	Subgrupo 2.3: Endividamento
Subgrupo 1.4: Execução	Subgrupo 2.4: Liquidez
Subgrupo 1.5: Outros	Subgrupo 2.5: Rendibilidade
	Subgrupo 2.6: Solvabilidade
	Subgrupo 2.7: Autonomia Financeira
	Subgrupo 2.8: Prazos
	Subgrupo 2.9: Outros

Os indicadores orçamentais refletem os resultados da contabilidade orçamental e os indicadores patrimoniais os resultados da contabilidade financeira e patrimonial. Assim sendo, como se pode verificar no Quadro 5, quer os indicadores orçamentais, quer os patrimoniais apresentam subgrupos (os três primeiros) com igual designação.

Uma vez que pela análise dos relatórios de gestão dos municípios se destacaram alguns indicadores que não rários, optou-se por não excluí-los, acrescentando-se um outro grupo de indicadores, denominado “Outros indicadores de gestão – não rários”.

Todos os indicadores de gestão encontrados nos relatórios de gestão constam do Apêndice 1, devidamente numerados e organizados pelos grupos e subgrupos enunciados.

Importa salientar que nem todos os 301 municípios apresentam indicadores de gestão nos seus relatórios de gestão. A análise efetuada permite concluir que 49 municípios, constantes do Quadro 6, não apresentam qualquer indicador.

Esses 49 municípios são considerados de pequena (29) ou média (20) dimensão, pelo que nenhum é de grande dimensão, o que já indicia que os municípios de grande dimensão têm a preocupação de apresentar indicadores de gestão nos seus relatórios. Dos 49 municípios, a maioria (29) são municípios de pequena dimensão. Atendendo à sua localização geográfica, verifica-se que 18 municípios são do Norte, ou seja, o Norte é a localização geográfica com mais municípios que não divulgam indicadores.

Quadro 6: Municípios que não apresentam indicadores de gestão

N.º	Município	Dimensão	Localização	N.º	Município	Dimensão	Localização
1	Alandroal	P	A	26	Porto Santo	P	AM
2	Albergaria-a-Velha	M	C	27	Póvoa de Varzim	M	N
3	Aljezur	P	ALG	28	Praia da Vitoria	M	AA
4	Alpiarça	P	L	29	Ribeira de Pena	P	N
5	Arcos de Valdevez	M	N	30	S. João da Madeira	M	N
6	Baião	M	N	31	Sabrosa	P	N
7	Câmara de Lobos	M	AM	32	Santa Cruz	M	AM
8	Carta lo	M	L	33	Santa Cruz das Flores	P	AA
9	Celorico de Basto	P	N	34	Santana	P	AM
10	Espinho	M	N	35	Santiago do Cacém	M	A
11	Faro	M	ALG	36	Santo Tirso	M	N
12	Figueiró dos Vinhos	P	C	37	São João da Pesqueira	P	N
13	Fundão	M	C	38	São Vicente	P	AM
14	Machico	M	AM	39	Sertã	P	C
15	Marco de Canaveses	M	N	40	Sines	P	A
16	Miranda do Douro	P	N	41	Soure	P	C
17	Mogadouro	P	N	42	Tondela	M	C
18	Monção	P	N	43	Trancoso	P	C
19	Moncorvo	P	N	44	Vagos	M	C
20	Montalegre	P	N	45	Velas	P	AA
21	Montemor-o-Novo	P	A	46	Vila Real de Santo António	P	ALG
22	Montijo	M	L	47	Vila Viçosa	P	A
23	Nelas	P	C	48	Vimioso	P	N
24	Oliveira do Hospital	M	C	49	Vinhais	P	N
25	Penela	P	C				

Legenda: M: Médio; P: Pequeno; N: Norte; C: Centro; L: Vale do Tejo e Lisboa; A: Alentejo; ALG: Algarve; AA: Arquipélago dos Açores; AM: Arquipélago da Madeira

Considerando os municípios que divulgam indicadores de gestão, a Tabela 4 apresenta a frequência e a percentagem dos diferentes tipos de indicadores (grupos e subgrupos) (ver Apêndice 3).

Tabela 4: Número de Indicadores de Gestão nos Relatórios

Tipos de Indicadores	N.º de indicadores encontrados	%
Classificação 1: Indicadores Orçamentais	415	62,4
Estrutura e Cobertura	293	44,1
Evolução	11	1,7
Endividamento	49	7,4
Execução	13	2,0
Outros	49	7,4
Classificação 2: Indicadores Patrimoniais	231	34,7
Estrutura e Cobertura	141	21,2
Evolução	14	2,1
Endividamento	29	4,4
Liquidez	4	0,6
Rendibilidade	14	2,1
Solvabilidade	7	1,1
Autonomia Financeira	7	1,1
Prazos	5	0,8
Outros	10	1,5
Classificação 3: Outros indicadores de gestão – não rácios	19	2,9
Total	665	100

Os indicadores orçamentais são em maior número comparativamente aos indicadores patrimoniais: cerca de 62,4 % dos indicadores divulgados pelos municípios são orçamentais, 34,7 % são indicadores patrimoniais e 2,9 % são outros indicadores. O subgrupo de indicadores referentes à estrutura e de cobertura é o que se destaca, quer no grupo dos indicadores orçamentais (com um total de 293, com o peso de 44,1 %), quer no grupo dos indicadores patrimoniais (141 indicadores, com o peso de 21,2 %).

Considerando a diversidade de indicadores, a Tabela 5 apresenta o número de indicadores que foram divulgados pelos municípios de grande, média e pequena dimensão.

Tabela 5: Divisão dos Indicadores de Gestão relativamente à Dimensão

Tipos de Indicadores	Grandes	%	Médios	%	Pequenos	%
Orçamentais	176	64,5	279	65,5	278	58,7
Estrutura e Cobertura	128	46,9	190	44,6	204	42,9
Evolução	6	2,2	10	2,3	8	1,7
Endividamento	17	6,2	28	6,6	28	5,9
Execução	8	2,9	12	2,8	8	1,7
Outros	17	6,2	39	9,2	30	6,3
Patrimoniais	89	32,6	139	32,6	185	38,9
Estrutura e Cobertura	44	16,1	82	19,2	110	23,2
Evolução	5	1,8	3	0,7	12	2,5
Endividamento	13	4,8	21	4,9	25	5,3
Liquidez	4	1,5	3	0,7	4	0,8
Rendibilidade	6	2,2	11	2,6	11	2,3
Solvabilidade	4	1,5	5	1,2	7	1,5
Autonomia Financeira	2	0,7	6	1,4	5	1,1
Prazos	5	1,8	2	0,5	4	0,8
Outros	6	2,2	6	1,4	7	1,5
Outros indicadores de gestão – não rácios	8	2,9	8	1,9	12	2,5
Total	273	100	426	100	475	100

Verifica-se que os municípios de pequena dimensão apresentam uma maior diversidade de indicadores, com 475 indicadores diferentes. Mais uma vez pode-se afirmar que os indicadores que têm uma maior diversidade são os indicadores orçamentais, independentemente da dimensão do município.

Analisando por subgrupo, constata-se que de entre os indicadores orçamentais os mais divulgados são os indicadores de estrutura e de cobertura (cerca de 40%), seguindo-se-lhes os indicadores de endividamento, com 6,2%, 6,6% e 5,9% nos municípios grandes, médios e pequenos, respetivamente. De entre os indicadores patrimoniais, verifica-se igualmente que os indicadores de estrutura e cobertura são os mais divulgados, mas neste caso com percentagens entre os 16,1% e os 23,2%.

Tendo em conta a localização geográfica dos municípios, nomeadamente, Norte, Centro, Vale do Tejo e Lisboa, Alentejo, Algarve, Arquipélago dos Açores e Arquipélago da Madeira, a Tabela 6 apresenta a diversidade de indicadores de gestão encontrados nos relatórios de gestão, em valores absolutos e relativos.

Tabela 6: Divisão dos Indicadores de Gestão relativamente à Localização Geográfica

Tipos de Indicadores	Norte		Centro		Vale do Tejo e Lisboa		Alentejo		Algarve		Arquipélago dos Açores		Arquipélago da Madeira	
		%		%		%		%		%		%		%
Orçamentais	208	59,6	234	67,0	208	62,7	174	59,4	118	67,4	74	57,4	39	78,0
Estrutura e Cobertura	150	43,0	166	47,6	143	43,1	135	46,1	90	51,4	56	43,4	30	60,0
Evolução	9	2,6	9	2,6	6	1,8	8	2,7	4	2,3	6	4,7	4	8,0
Endividamento	18	5,2	25	7,2	15	4,5	13	4,4	4	2,3	3	2,3	1	2,0
Execução	8	2,3	8	2,3	9	2,7	6	2,0	7	4,0	2	1,6	2	4,0
Outros	23	6,6	26	7,4	35	10,5	12	4,1	13	7,4	7	5,4	2	4,0
Patrimoniais	132	37,8	109	31,2	112	33,7	115	39,2	56	32,0	53	41,1	11	22,0
Estrutura e Cobertura	75	21,5	56	16,0	57	17,2	61	20,8	33	18,9	36	27,9	0	0,0
Evolução	3	0,9	5	1,4	3	0,9	10	3,4	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Endividamento	16	4,6	22	6,3	17	5,1	18	6,1	3	1,7	4	3,1	3	6,0
Liquidez	4	1,1	3	0,9	4	1,2	3	1,0	3	1,7	3	2,3	3	6,0
Rendibilidade	12	3,4	6	1,7	11	3,3	7	2,4	6	3,4	2	1,6	0	0,0
Solvabilidade	5	1,4	5	1,4	5	1,5	6	2,0	4	2,3	2	1,6	1	2,0
Autonomia Financeira	6	1,7	4	1,1	4	1,2	4	1,4	2	1,1	2	1,6	2	4,0
Prazos	4	1,1	3	0,9	3	0,9	3	1,0	2	1,1	2	1,6	0	0,0
Outros	7	2,0	5	1,4	8	2,4	3	1,0	3	1,7	2	1,6	2	4,0
Outros indicadores de gestão – não rácios	9	2,6	6	1,7	12	3,6	4	1,4	1	0,6	2	1,6	0	0,0
Total	349	100	349	100	332	100	293	100	175	100	129	100	50	100

De acordo com a localização geográfica, os municípios que divulgam mais indicadores são os que estão localizados no Norte e Centro de Portugal continental. Os municípios destas duas regiões apresentam 349 indicadores diferentes, assumindo maior diversidade os indicadores orçamentais, com 59,6 % nos municípios do norte e 67 % nos do centro.

Nas restantes regiões, os indicadores orçamentais também são os indicadores que apresentam maior diversidade nos relatórios de gestão dos municípios, com percentagens superiores a 50%.

Analisando por subgrupo, verifica-se que de entre os indicadores orçamentais o tipo de indicadores que apresentam maior diversidade na sua divulgação são os indicadores de estrutura e de cobertura, tendo maior representatividade nos municípios do Algarve e no Arquipélago da Madeira, com uma percentagem superior a 50% dos indicadores divulgados. Nos municípios do Norte, Centro, Vale do Tejo e Lisboa, Alentejo e no Arquipélago dos Açores, estes indicadores representam entre 43% a 47,6% da diversidade de indicadores divulgados.

Relativamente aos indicadores patrimoniais, a maior diversidade de indicadores divulgados pertencem ao subgrupo dos indicadores de estrutura e de cobertura, destacando-se os municípios do Arquipélago dos Açores, Norte e Alentejo, com 27,9%, 21,5% e 20,8% dos indicadores divulgados. É de salientar também o Arquipélago da Madeira, que não apresenta nenhum indicador deste tipo. Os outros subgrupos de indicadores patrimoniais não ultrapassam os 6,3% dos indicadores divulgados.

Após a análise dos indicadores de gestão divulgados pelos municípios atendendo à sua dimensão e à sua localização, é interessante verificar quais os municípios que divulgam mais indicadores. Neste sentido, destaca-se o município de Montemor-o-Velho, que divulga 79 indicadores diferentes, sendo a maioria indicadores orçamentais; segue-se-lhe o Município da Maia com 70, Carregal do Sal com 65, Estarreja com 60, Barrancos com 58, Ourém com 57, Albufeira e Fronteira com 55 e todos os outros apresentam menos de 55 indicadores diferentes. Para uma melhor perceção, a Tabela 7 apresenta o número de municípios que divulgam indicadores de gestão, atendendo a

quatro intervalos: de 1 a 24 indicadores; de 25 a 49; de 50 a 74; e de 75 a 100 indicadores.

Tabela 7: Indicadores de Gestão Divulgados

N.º de indicadores diferentes divulgados	N.º de municípios
De 75 a 100 indicadores	1
De 50 a 74 indicadores	13
De 25 a 49 indicadores	66
De 1 a 24 indicadores	172

Assim sendo, verifica-se que a grande maioria, cerca de 57%, dos municípios que divulgam indicadores de gestão, está situada no intervalo de 1 a 24 indicadores de gestão e apenas um (o município de Montemor-o-Velho) está situado no intervalo de 75 a 100 indicadores.

Nesta análise também importa salientar quais os indicadores de gestão mais utilizados na divulgação. A Tabela 8 apresenta os 25 indicadores mais divulgados e o número de municípios que os divulgam.

Salientou-se anteriormente que os indicadores orçamentais são os mais comuns nos relatórios de gestão dos municípios, contudo, curiosamente, os três primeiros indicadores mais divulgados, como apresenta a Tabela 8, são indicadores patrimoniais (o primeiro e o segundo são indicadores de liquidez e o terceiro é um indicador de solvabilidade). O último indicador apresentado na tabela é divulgado por 50 municípios, todos os outros 641 indicadores não presentes na tabela, são apresentados por menos de 50 municípios.

Tabela 8: Indicadores mais divulgados nos relatórios de gestão

N.º	Rácio	N.º (*)	N.º	Rácio	N.º (*)
1	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	160	14	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Despesa Total}}$	74
2	$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$	104	15	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Ativo}}$	72
3	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Passivo}}$	104	16	$\frac{\text{Fundos Patrimonial}}{\text{Ativo Liquido}}$	71
4	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Despesa Total}}$	103	17	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Receita Total}}$	69
5	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{Despesa Total}}$	101	18	$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Existencias}}{\text{Passivo Circulante}}$	69
6	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$	99	19	$\frac{\text{Receita Capital}}{\text{Despesa Capital}}$	68
7	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Receita Total}}$	94	20	$\frac{\text{Serviço da Dívida}}{\text{Despesa Total}}$	67
8	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Despesa Corrente}}$	91	21	$\frac{\text{Impostos e Taxas}}{\text{Receita Corrente}}$	65
9	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Receita Total}}$	85	22	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Despesa Total}}$	56
10	$\frac{\text{Despesa Corrente}}{\text{Despesa Total}}$	84	23	$\frac{\text{Transferências Correntes}}{\text{Receita Corrente}}$	55
11	$\frac{\text{Despesa Capital}}{\text{Despesa Total}}$	79	24	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Despesa Capital}}$	54
12	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Corrente}}$	77	25	$\frac{\text{Fundos}}{\text{Receita Total}}$	50
13	$\frac{\text{Impostos e Taxas}}{\text{Receita Total}}$	75			

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Para finalizar esta análise, considerando os indicadores apresentados na revisão da literatura que são os recomendados pelos diferentes autores, verifica-se que dos 54 indicadores apresentados (na secção 2.3.1 e nos Anexos 1, 2 e 3), classificados como orçamentais e patrimoniais, existem 9 indicadores de gestão (4 orçamentais e 5 patrimoniais) recomendados que não são calculados por nenhum dos municípios. Os respetivos indicadores não utilizados pelos municípios são os que constam no Quadro 7.

Quadro 7: Indicadores recomendados não divulgados nos Relatórios de Gestão

Indicadores Orçamentais	Indicadores Patrimoniais
$\frac{\text{Receita cobrada líquida}}{\text{Despesa paga}}$	$\frac{\text{Vendas e Prestações de Serviços do ano } n}{\text{Vendas e Prestações de Serviços do ano } n - 1}$
$\frac{\text{Amortizações de Empréstimos}}{\text{Empréstimos Utilizados}}$	$\frac{\text{Custos Financeiros do ano } n}{\text{Custos Financeiros do ano } n - 1}$
$\frac{\text{Dívidas}}{\text{Receita Corrente}}$	$\frac{\text{Dívidas a receber do ano } n}{\text{Dívidas a receber do ano } n - 1}$
$\frac{\text{Dívidas totais a pagar - Operações de Tesouraria}}{1,5 \times \text{Média das Receitas correntes cobradas nos 3 anos anteriores}}$	$\frac{\text{Ajustamentos}}{\text{Dívidas a receber}}$
	$\frac{\text{Disponibilidades do ano } n}{\text{Disponibilidades do ano } n - 1}$

4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA

Neste subcapítulo realiza-se uma análise mais exaustiva sobre os indicadores publicados nos relatórios dos municípios, baseada na estatística descritiva e em testes estatísticos.

A apresentação dos resultados baseia-se em estatísticas de resumo, designadamente o máximo, o mínimo, a mediana, o desvio padrão, calculadas para as variáveis agregadas (os grupos e subgrupos de indicadores previamente apresentados) e devidamente categorizadas por municípios de grande, média e pequena dimensão, bem como pela categorização dos municípios pelas regiões do Norte, Centro, Vale do Tejo e Lisboa, Alentejo, Algarve, Arquipélago da Madeira e Arquipélago dos Açores. Para os testes estatísticos é utilizado um grau de confiança de 95%. O objetivo principal com a realização destes testes é averiguar se existem ou não diferenças estatisticamente significativas quanto à diferenciação (ao nível da mediana ou média) do número de indicadores publicados nos relatórios dos municípios.

O procedimento a realizar consiste na comparação de medidas de localização para mais do que dois grupos de observações. Ou seja, procede-se à realização de uma análise de variância para uma dada categoria em análise, neste caso, a dimensão dos municípios e a região de pertença.

Para analisar as diferenças na localização (média/mediana), no caso de as variáveis serem contínuas ou ordinais, recorre-se a uma análise das variâncias dos vários grupos. Para tal, duas opções de testes são possíveis:

Opção 1: Testes paramétricos (quando os grupos são bem modelados por distribuições normais e os grupos representam dados independentes):

- a) Teste paramétrico – One-Way ANOVA: quando os grupos são bem modelados por distribuições normais de igual variância, sendo que, neste caso, efetua-se uma comparação das médias entre os grupos;
- b) Teste paramétrico – One-Way ANOVA-Com Correção de Brown-Forsythe e Welch, que determinam o valor do teste F alterado, de forma a minimizar o efeito de não haver homogeneidade da variância. Neste caso usa-se o F de Brown-Forsythe, exceto quando existe uma média extrema, onde se deve usar o F de Welch; e

Opção 2: Testes Não paramétricos

- c) Teste de Kruskal-Wallis: quando os pressupostos do teste paramétrico não se verificam, sendo que, neste caso, efetua-se uma comparação das medianas entre os grupos.

Assim sendo, atendendo a que o número de casos em alguns dos grupos em análise é inferior a 30 (impedindo o recurso ao teorema do limite central, que assume que uma distribuição normal para grupos com um número de casos superior a 30), procede-se ao recurso do teste Kolmogorov-Smirnov – com correlação de Significância de Lilliefors, para grupos com um número de casos superior ou igual a 30 e pela análise dos testes de normalidade Shapiro-Wilk para os restantes casos. Para a verificação ou não da homogeneidade de variâncias utiliza-se a estatística de Levine. Sempre que se verificaram os requisitos acima descritos, efetuam-se os testes paramétricos, nos restantes casos aplicam-se os testes não paramétricos.

Após a aplicação dos testes de Kolmogorov-Smirnov – com correlação de Significância de Lilliefors, para grupos com um número de casos superior ou igual a 30 e pela análise dos testes de normalidade Shapiro-Wilk para os restantes casos, pode-se concluir que as

observações em análise não apresentam uma normal distribuição (exceto no caso da variável “Total de Indicadores”, nos grupos das regiões do Vale do Tejo e Lisboa, Algarve e do Arquipélago dos Açores) (consultar outputs dos resultados no Apêndice 3). Contudo, atendendo a que os restantes grupos não apresentam a normal distribuição dos dados, opta-se pela realização de testes não paramétricos.

Atendendo ao exposto, a tabela seguinte apresenta algumas das estatísticas de resumo, designadamente, o máximo, o mínimo, a mediana, o desvio padrão e o valor total dos indicadores publicados nas variáveis agregadas que representam (i) o Total dos indicadores publicados por município; (ii) 1. Total dos Indicadores Orçamentais publicados por município; (iii) 2. Total dos Indicadores Patrimoniais publicados por município e (iv) 3. Total de Outros Indicadores de Gestão que não constituem rácios (ver Tabela 9).

Tabela 9: Resumo geral dos indicadores publicados nos relatórios dos municípios

	Máximo	Mínimo	Mediana	Média	Desvio padrão	Soma
Total de Indicadores	79	0	15	17,8	15,5	5369
1. Indicadores Orçamentais	65	0	10	11,9	12,1	3570
2. Indicadores Patrimoniais	34	0	5	6	6,3	1799
3. Outros Indicadores de Gestão	5	0	0	0,1	0,6	45

Da tabela anterior confirma-se que o máximo de indicadores divulgados pelos municípios é de 79 indicadores, tendo maior expressividade os indicadores orçamentais (65 indicadores), e o mínimo é de zero para qualquer tipo de indicadores. A mediana é de 15 indicadores, destacando-se novamente os indicadores orçamentais, com uma mediana de 10. No que toca à média, os municípios portugueses divulgam 17,8 indicadores, onde os indicadores orçamentais se distinguem com 11,9 indicadores e os patrimoniais com 6 indicadores e apenas 0,1 são outros indicadores de gestão. Finalmente, o desvio padrão é de 15,5 para a totalidade dos indicadores.

Seguidamente, efetua-se uma análise idêntica à anterior, com as mesmas estatísticas de resumo, nas mesmas variáveis agregadas, mas devidamente classificadas pela categoria

Dimensão, ou seja, evidenciando o total de indicadores publicados pelos municípios de Grande, Média e Pequena Dimensão (ver Tabela 10).

Tabela 10: Resumo dos indicadores publicados e estatísticas de resumo por dimensão dos municípios

		Dimensão			
		Pequena	Média	Grande	Total
Total de Indicadores	Soma	2985	1783	601	5369
	Máximo	65	79	70	79
	Mínimo	0	0	4	0
	Mediana	15	15	20	15
	Média	16,9	17,8	25	17,8
	Desvio padrão	14,4	16,6	16,8	15,5
1. Indicadores Orçamentais	Soma	2002	1185	383	3570
	Máximo	55	65	45	65
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	10	8,5	13,5	10
	Média	11,3	11,9	16	11,9
	Desvio padrão	11,1	13,6	12,9	12,1
2. Indicadores Patrimoniais	Soma	983	598	218	1799
	Máximo	34	22	25	34
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	4	5	10,5	5
	Média	5,6	6	9,1	6
	Desvio padrão	6,2	5,9	7,4	6,3
3. Outros Indicadores de Gestão	Soma	21	14	10	45
	Máximo	5	3	5	5
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,1	0,1	0,4	0,1
	Desvio padrão	0,6	0,6	1,1	0,6

Como se pode ver na tabela anterior, o número total de indicadores calculados e publicados nos relatórios dos municípios (n=301) é de 5.369 indicadores, sendo os municípios de pequena dimensão responsáveis por mais de metade dessa divulgação. Por sua vez, o número mínimo de indicadores apresentados pelos municípios de grande dimensão é de 4. Em relação às médias, os municípios de grande dimensão apresentam a média maior (25 indicadores). Por sua vez, o desvio padrão do total de indicadores varia entre 14,4 e 16,8 indicadores.

Na sequência, efetuam-se os Testes de Kruskal-Wallis. Pela análise dos seus resultados, verifica-se que não existem evidências estatísticas que permitam concluir que a distribuição/mediana do número de indicadores publicados nos relatórios dos

municípios de grande, média e pequena dimensão é diferente (ver Tabela 11). Ou seja, com um intervalo de confiança de 95%, conclui-se que não há diferenças significativas quanto à mediana dos indicadores Orçamentais, Patrimoniais ou Outros Indicadores de Gestão dos municípios de grande, média e pequena dimensão.

Quando detetadas diferenças significativas, na medida do possível, foram realizados Testes de Mann-Whitney para as diferentes combinações entre as categorias em análise.

Tabela 11: Resumo de Teste de Hipóteses

Hipótese nula	Resultado do Teste Kruskal-Wallis	Sig.	Decisão
A Distribuição do Total de Indicadores é a mesma entre as categorias de Dimensão.	5,512	0,064	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 1. Indicadores Orçamentais é a mesma entre as categorias de Dimensão.	4,099	0,129	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2. Indicadores Patrimoniais é a mesma entre as categorias de Dimensão.	5,577	0,062	Reter a hipótese nula.
A Distribuição 3. Outros Indicadores de Gestão é a mesma entre as categorias de Dimensão.	3,578	0,167	Reter a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é de 0,05.

Após a análise das variáveis agregadas, procede-se a uma análise mais analítica por subgrupo: 1.1 Indicadores Orçamentais de Estrutura e Cobertura; 1.2 Indicadores Orçamentais de Evolução; 1.3 Indicadores Orçamentais de Endividamento; 1.4 Indicadores Orçamentais de Execução; 1.5 Indicadores Orçamentais de Outros; 2.1 Indicadores Patrimoniais de Estrutura e Cobertura; 2.2 Indicadores Patrimoniais de Evolução; 2.3 Indicadores Patrimoniais de Endividamento; 2.4 Indicadores Patrimoniais de Liquidez; 2.5 Indicadores Patrimoniais de Rendibilidade; 2.6 Indicadores Patrimoniais de Solvabilidade; 2.7 Indicadores Patrimoniais de Autonomia Financeira; 2.8 Indicadores Patrimoniais de Prazos; 2.9 Indicadores Patrimoniais de Outros. Na Tabela 12 são apresentados os valores obtidos para as estatísticas de resumo, já anteriormente identificadas, para cada um dos subgrupos.

Tabela 12: Resumo dos indicadores publicados nos subgrupos e estatísticas de resumo por dimensão dos municípios

Dimensão					
		Grande	Média	Pequena	Total
1.1 Indicadores Orçamentais de Estrutura e Cobertura	Soma	1707	948	2946	2946
	Máximo	38	47	47	47
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	9	7	8	8
	Média	9,6	9,5	9,8	9,8
	Desvio padrão	9,3	10,7	9,9	9,9
1.2 Indicadores de Orçamento de Evolução	Soma	39	32	89	89
	Máximo	7	4	7	7
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,2	0,3	0,3	0,3
	Desvio padrão	0,9	1	1	1
1.3 Indicadores de Orçamento de Endividamento	Soma	106	68	199	199
	Máximo	5	11	11	11
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,6	0,7	0,7	0,7
	Desvio padrão	0,9	1,4	1,2	1,2
1.4 Indicadores de Orçamento de Execução	Soma	45	50	112	112
	Máximo	6	7	7	7
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,3	0,5	0,4	0,4
	Desvio padrão	0,9	1,1	1	1
1.5 Indicadores de Orçamento de Outros	Soma	105	87	224	224
	Máximo	12	22	22	22
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,6	0,9	0,7	0,7
	Desvio padrão	1,8	2,8	2,2	2,2
2.1 Indicadores de Patrimônio de Estrutura e Cobertura	Soma	363	211	666	666
	Máximo	28	14	28	28
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0,5	1	1
	Média	2,1	2,1	2,2	2,2
	Desvio padrão	3,9	3,4	3,8	3,8
2.2 Indicadores de Patrimônio de Evolução	Soma	17	4	26	26
	Máximo	7	2	7	7
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,1	0,1	0,1	0,1
	Desvio padrão	0,7	0,2	0,5	0,5
2.3 Indicadores de Patrimônio de Endividamento	Soma	108	66	206	206
	Máximo	6	5	6	6
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,6	0,7	0,7	0,7
	Desvio padrão	1,2	1,2	1,3	1,3

Dimensão					
		Grande	Média	Pequena	Total
2.4 Indicadores de Património de Liquidez	Soma	185	125	335	335
	Máximo	3	3	3	3
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	1	1	1	1
	Média	1	1,3	1,1	1,1
	Desvio padrão	1,1	1,2	1,1	1,1
2.5 Indicadores de Património de Rendibilidade	Soma	44	38	90	90
	Máximo	5	6	6	6
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,2	0,4	0,3	0,3
	Desvio padrão	0,7	1,2	0,9	0,9
2.6 Indicadores de Património de Solvabilidade	Soma	90	56	168	168
	Máximo	3	4	4	4
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,5	0,6	0,6	0,6
	Desvio padrão	0,7	0,8	0,8	0,8
2.7 Indicadores de Património de Autonomia Financeira	Soma	88	57	158	158
	Máximo	2	2	2	2
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	1	1	1
	Média	0,5	0,6	0,5	0,5
	Desvio padrão	0,5	0,6	0,5	0,5
2.8 Indicadores de Património de Prazos	Soma	29	9	48	48
	Máximo	2	2	4	4
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,2	0,1	0,2	0,2
	Desvio padrão	0,5	0,4	0,5	0,5
2.9 Indicadores de Património de Outros	Soma	59	32	102	102
	Máximo	3	3	3	3
	Mínimo	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0
	Média	0,3	0,3	0,3	0,3
	Desvio padrão	0,7	0,8	0,8	0,8

Os indicadores orçamentais de estrutura e de cobertura são os mais apresentados nos relatórios dos municípios, sendo os municípios de pequena dimensão os que mais os divulgam. Seguidamente a estes apresentam-se os indicadores patrimoniais de estrutura e de cobertura, destacando-se uma vez mais os municípios de pequena dimensão.

No que toca à média dos indicadores, os indicadores orçamentais de estrutura e cobertura apresentam uma maior média, com 9,8 indicadores por município, seguindo-se-lhes os indicadores patrimoniais de estrutura e cobertura, com 2,2 indicadores por município, e os indicadores patrimoniais de liquidez, com 1,1 indicadores. Para todos os

restantes, a média é inferior a 1 indicador por município. No que respeita ao desvio padrão, o subgrupo com maior desvio é o dos indicadores orçamentais de estrutura e cobertura (9,9). Os indicadores patrimoniais de evolução, de autonomia financeira e de prazo são os indicadores com menor desvio padrão (com 0,5 cada um).

Após a análise dos resultados obtidos nos Testes de Kruskal-Wallis, verifica-se que, apesar da não existência de diferenças estatisticamente significativas quanto à mediana dos indicadores Orçamentais, Patrimoniais ou Outros Indicadores de Gestão dos municípios de grande, média e pequena dimensão, os testes revelam que a distribuição dos indicadores dos subgrupos: (i) 1.2 (Indicadores Orçamentais de Evolução) é significativamente diferente entre os municípios de média e grande dimensão ($U(2,301)=11,422$; $p>0,01$); (ii) 1.4 (Indicadores de Orçamento de Execução) é significativamente diferente entre os municípios de pequena e média dimensão ($U(2,301)=11,247$; $p>0,01$); (iii) 2.1 (Indicadores de Património de Estrutura e Cobertura) é significativamente diferente entre os municípios de média e grande dimensão ($U(2,301)=7,933$; $p>0,05$); (iv) 2.2 (Indicadores de Património de Evolução) é significativamente diferente entre os municípios de média e grande dimensão ($U(2,301)=10,560$; $p>0,01$); (v) 2.8 (Indicadores de Património de Prazos) é significativamente diferente entre os municípios de média e grande dimensão ($U(2,301)=6,465$; $p>0,05$) (ver na tabela seguinte com os resultados dos testes).

Tabela 13: Resumo de Teste de Hipóteses

Hipótese nula	Resultado do Teste Kruskal-Wallis	Sig.	Decisão
A Distribuição de 1.1 Indicadores de Orçamento de Estrutura e Cobertura é a mesma entre as categorias de Dimensão.	2,347	0,309	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 1.2 Indicadores de Orçamento de Evolução é a mesma entre as categorias de Dimensão.	11,422	0,003	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 1.3 Indicadores de Orçamento de Endividamento é a mesma entre as categorias de Dimensão.	1,484	0,476	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 1.4 Indicadores de Orçamento de Execução é a mesma entre as categorias de Dimensão.	11,247	0,004	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 1.5 Indicadores de Orçamento de Outros é a mesma entre as categorias de Dimensão.	2,060	0,357	Reter a hipótese nula.

Hipótese nula	Resultado do Teste Kruskal-Wallis	Sig.	Decisão
A Distribuição de 2.1 Indicadores de Património de Estrutura e Cobertura é a mesma entre as categorias de Dimensão.	7,933	0,019	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 2.2 Indicadores de Património de Evolução é a mesma entre as categorias de Dimensão.	10,560	0,005	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 2.3 Indicadores de Património de Endividamento é a mesma entre as categorias de Dimensão.	2,393	0,302	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.4 Indicadores de Património de Liquidez é a mesma entre as categorias de Dimensão.	1,344	0,511	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.5 Indicadores de Património de Rendibilidade é a mesma entre as categorias de Dimensão.	0,119	0,942	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.6 Indicadores de Património de Solvabilidade é a mesma entre as categorias de Dimensão.	3,813	0,149	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.7 Indicadores de Património de Autonomia Financeira é a mesma entre as categorias de Dimensão.	1,130	0,568	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.8 Indicadores de Património de Prazos é a mesma entre as categorias de Dimensão.	6,465	0,039	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 2.9 Indicadores de Património de Outros é a mesma entre as categorias de Dimensão.	1,287	0,525	Reter a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é 0,05.

De seguida efetua-se uma análise idêntica à anterior, com as mesmas estatísticas de resumo, nas mesmas variáveis agregadas que representam (i) o Total dos indicadores publicados por município; (ii) 1. Total dos Indicadores Orçamentais publicados por município; (iii) 2. Total dos Indicadores Patrimoniais publicados por município e (iv) 3. Total de Outros Indicadores de Gestão que não constituem rácios, mas devidamente desagregadas pela categoria da Região: Norte, Centro, Vale do Tejo e Lisboa, Alentejo, Algarve, Arquipélago da Madeira e Arquipélago dos Açores (ver Tabela 14).

Tabela 14: Resumo dos indicadores publicados e estatísticas de resumo por região de municípios

		Região							
		Norte	Centro	Vale do Tejo e Lisboa	Alentejo	Algarve	Arquipélago da Madeira	Arquipélago dos Açores	Total
Total de Indicadores	Soma	1214	1518	1044	908	308	67	310	5369
	Máximo	70	79	61	58	56	38	47	79
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	13	17	18,5	19	17	0	15	15
	Média	14,5	19,5	20,9	20,2	19,3	6,7	17,2	17,8
	Desvio padrão	13,8	16,5	14,4	17	15,9	12,4	14,7	15,5
1. Indicadores Orçamentais	Soma	797	1082	669	574	200	49	199	3570
	Máximo	45	65	48	42	47	31	39	65
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	8,5	12	12,5	10	11,5	0	11	10
	Média	9,5	13,9	13,4	12,8	12,5	4,9	11,1	11,9
	Desvio padrão	9,8	13,9	12,1	13,4	12,2	9,8	10,2	12,1
2. Indicadores Patrimoniais	Soma	417	436	375	334	108	18	111	1799
	Máximo	34	22	18	27	23	7	25	34
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	3	4	7,5	5	5	0	3,5	5
	Média	5	5,6	7,5	7,4	6,8	1,8	6,2	6
	Desvio padrão	6,6	5,6	5,2	6,9	7,1	3	7,5	6,3
3. Outros Indicadores de Gestão	Soma	12	9	13	8	1	0	2	45
	Máximo	4	3	5	2	1	0	2	5
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,1	0,1	0,3	0,2	0,1	0	0,1	0,1
	Desvio padrão	0,6	0,5	1	0,5	0,3	0	0,5	0,6

Como se verifica na tabela anterior, no que respeita às regiões, o Centro é a região que utiliza mais indicadores; nesta região também se encontra o número máximo (79 indicadores). No entanto, considerando a média, quem se destaca são os municípios da região do Vale do Tejo e Lisboa e do Alentejo, com 20,9 e 20,2, respetivamente.

O Arquipélago da Madeira é a região que apresenta menos indicadores, tendo mediana de zero em todas as classificações de indicadores. Em média esta região só apresenta 6,7 indicadores por município.

De seguida efetua-se a análise para cada um dos subgrupos de indicadores, desagregadas pela categoria da Região: Norte, Centro, Vale do Tejo e Lisboa, Alentejo, Algarve, Arquipélago da Madeira e Arquipélago dos Açores (ver Tabela 15).

Tabela 15: Resumo dos indicadores publicados nos subgrupos e estatísticas de resumo por região de municípios

		Região						
		Norte	Centro	V. Tejo Lisboa	Alentejo	Algarve	Arq. da Madeira	Arq. Açores
1.1 Indicadores Orçamentais de Estrutura e Cobertura	Soma	653	892	527	493	165	39	177
	Máximo	37	47	30	36	43	24	32
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	5	10	9	9	9,5	0	11
	Média	7,8	11,4	10,5	11	10,3	3,9	9,8
	D. padrão	8,5	10,8	9	11,4	11	7,7	9,3
1.2 Indicadores Orçamentais de Evolução	Soma	29	16	18	10	6	4	6
	Máximo	4	5	4	7	4	4	4
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,3	0,2	0,4	0,2	0,4	0,4	0,3
	D. padrão	1	0,8	1	1,1	1,1	1,3	1
1.3 Indicadores Orçamentais de Endividamento	Soma	42	68	41	33	7	1	7
	Máximo	3	11	7	4	2	1	1
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,5	0,9	0,8	0,7	0,4	0,1	0,4
	D. padrão	0,8	1,6	1,4	1,2	0,7	0,3	0,5
1.4 Indicadores Orçamentais de Execução	Soma	28	39	23	10	8	2	2
	Máximo	6	7	4	4	4	2	2
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,3	0,5	0,5	0,2	0,5	0,2	0,1
	D. padrão	1	1,3	0,9	0,7	1,2	0,6	0,5
1.5 Indicadores Orçamentais de Outros	Soma	45	67	60	28	14	3	7
	Máximo	9	12	22	7	7	2	6
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,5	0,9	1,2	0,6	0,9	0,3	0,4
	D. padrão	1,8	2,3	3,4	1,7	1,9	0,7	1,4
2.1 Indicadores Patrimoniais de Estrutura e Cobertura	Soma	192	137	121	114	48	0	54
	Máximo	28	14	12	17	17	0	19
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0,5	2	1	1,5	0	0
	Média	2,3	1,8	2,4	2,5	3	0	3
	D. padrão	4,4	3	2,8	3,6	4,9	0	5,3

Região								
		Norte	Centro	V. Tejo Lisboa	Alentejo	Algarve	Arq. da Madeira	Arq. Açores
2.2 Indicadores Patrimoniais de Evolução	Soma	4	8	4	10	0	0	0
	Máximo	2	4	2	7	0	0	0
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0	0,1	0,1	0,2	0	0	0
	D. padrão	0,3	0,6	0,3	1,1	0	0	0
2.3 Indicadores Patrimoniais de Endividamento	Soma	30	59	48	52	5	4	8
	Máximo	6	5	5	6	2	2	2
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,4	0,8	1	1,2	0,3	0,4	0,4
	D. padrão	1,1	1,3	1,3	1,8	0,7	0,8	0,9
2.4 Indicadores Patrimoniais de Liquidez	Soma	61	91	72	63	18	6	24
	Máximo	3	3	3	3	3	3	3
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	1	1	1	1	0	1
	Média	0,7	1,2	1,4	1,4	1,1	0,6	1,3
	D. padrão	1,1	1,2	1	1,2	1,1	1,1	1,3
2.5 Indicadores Patrimoniais de Rendibilidade	Soma	23	13	29	17	6	0	2
	Máximo	6	3	5	4	6	0	1
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,3	0,2	0,6	0,4	0,4	0	0,1
	D. padrão	1	0,6	1,2	0,9	1,5	0	0,3
2.6 Indicadores Patrimoniais de Solvabilidade	Soma	39	48	33	30	9	3	6
	Máximo	3	3	4	3	3	1	2
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	1	1	0	0	0	0
	Média	0,5	0,6	0,7	0,7	0,6	0,3	0,3
	D. padrão	0,8	0,7	0,8	0,9	0,8	0,5	0,6
2.7 Indicadores Patrimoniais de Autonomia Financeira	Soma	36	39	34	29	7	3	10
	Máximo	2	2	2	2	1	1	1
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	1	1	0	0	1
	Média	0,4	0,5	0,7	0,6	0,4	0,3	0,6
	D. padrão	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
2.8 Indicadores Patrimoniais de Prazos	Soma	9	14	9	6	6	0	4
	Máximo	4	2	2	2	2	0	2
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,1	0,2	0,2	0,1	0,4	0	0,2
	D. padrão	0,5	0,5	0,4	0,5	0,7	0	0,6
2.9 Indicadores Patrimoniais de Outros	Soma	23	27	25	13	9	2	3
	Máximo	3	3	3	3	2	2	2
	Mínimo	0	0	0	0	0	0	0
	Mediana	0	0	0	0	0	0	0
	Média	0,3	0,3	0,5	0,3	0,6	0,2	0,2
	D. padrão	0,7	0,8	0,9	0,7	0,8	0,6	0,5

Pode concluir-se que os indicadores orçamentais de estrutura e de cobertura são os mais apresentados nos relatórios dos municípios, sendo os municípios do Centro os que mais os divulgam. Seguidamente a estes, apresentam-se os indicadores patrimoniais de estrutura e de cobertura, destacando-se os municípios da região Norte, com 192 indicadores apresentados. Em relação à média, esta varia entre 0 e 11,4. Uma vez mais a região do Arquipélago da Madeira é a região que menos indicadores apresenta, tendo média de zero nos indicadores patrimoniais de estrutura e cobertura, de evolução, de rendibilidade e de prazos.

Na seguinte análise, aos Testes de Kruskal-Wallis, omite-se a identificação das regiões que apresentam diferenças significativas de distribuição porque as combinações dos testes não paramétricos a realizar são muitas (21 combinações diferentes para cada categoria de indicadores).

Após a análise dos resultados obtidos nos Testes de Kruskal-Wallis, contacta-se que os mesmos revelam que a distribuição dos indicadores dos subgrupos: (i) (Total de Indicadores) é significativamente diferente para a categoria da região dos municípios ($U(2,301)=17,330$; $p>0,01$); (ii) 2 (Indicadores de Património) é significativamente diferente para a categoria da região dos municípios ($U(2,301)=20,202$; $p>0,01$) (ver Tabela 16).

Tabela 16: Resumo de Teste de Hipóteses

Hipótese nula	Resultado do Teste Kruskal-Wallis	Sig.	Decisão
A Distribuição do Total de Indicadores é a mesma entre as categorias de Região.	17,330	0,008	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 1. Indicadores Orçamentais é a mesma entre as categorias de Região.	10,800	0,095	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2. Indicadores Patrimoniais é a mesma entre as categorias de Região.	20,202	0,003	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição 3. Outros Indicadores de Gestão é a mesma entre as categorias de Região.	3,602	0,730	Reter a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é 0,05.

Após a análise dos resultados obtidos nos Testes de Kruskal-Wallis, contacta-se que os mesmos revelam que a distribuição dos indicadores dos subgrupos: (i) 2.1 (Indicadores

de Património de Estrutura e Cobertura) é significativamente diferente para a categoria da localização dos municípios ($U(2,301)=16,540$; $p>0,05$); (ii) 2.3 (Indicadores de Património de Endividamento) é significativamente diferente para a categoria da localização dos municípios ($U(2,301)=22,491$; $p>0,01$); (iii) 2.4 (Indicadores de Património de Liquidez) é significativamente diferente para a categoria da localização dos municípios ($U(2,301)=22,664$; $p>0,01$); e (iv) 2.7 (Indicadores de Património de Autonomia Financeira) é significativamente diferente para a categoria da localização dos municípios ($U(2,301)=12,647$; $p>0,05$) (ver resultados na Tabela 17).

Tabela 17: Resumo de Teste de Hipóteses

Hipótese nula	Resultado do Teste Kruskal-Wallis	Sig.	Decisão
A Distribuição de 1.1 Indicadores de Orçamento de Estrutura e Cobertura é a mesma entre as categorias de localização.	11,198	0,082	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 1.2 Indicadores de Orçamento de Evolução é a mesma entre as categorias de localização.	2,669	0,849	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 1.3 Indicadores de Orçamento de Endividamento é a mesma entre as categorias de localização.	6,736	0,346	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 1.4 Indicadores de Orçamento de Execução é a mesma entre as categorias de localização.	6,272	0,393	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 1.5 Indicadores de Orçamento de Outros é a mesma entre as categorias de localização.	8,179	0,225	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.1 Indicadores de Património de Estrutura e Cobertura é a mesma entre as categorias de localização.	16,540	0,011	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 2.2 Indicadores de Património de Evolução é a mesma entre as categorias de localização.	3,242	0,778	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.3 Indicadores de Património de Endividamento é a mesma entre as categorias de localização.	22,491	0,001	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 2.4 Indicadores de Património de Liquidez é a mesma entre as categorias de localização.	22,664	0,001	Rejeitar a hipótese nula.
A Distribuição de 2.5 Indicadores de Património de Rendibilidade é a mesma entre as categorias de localização.	11,119	0,085	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.6 Indicadores de Património de Solvabilidade é a mesma entre as categorias de localização.	8,458	0,206	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.7 Indicadores de Património de Autonomia Financeira é a mesma entre as categorias de localização.	12,647	0,049	Rejeitar a hipótese nula.

Hipótese nula	Resultado do Teste Kruskal-Wallis	Sig.	Decisão
A Distribuição de 2.8 Indicadores de Património de Prazos é a mesma entre as categorias de localização.	8,421	0,209	Reter a hipótese nula.
A Distribuição de 2.9 Indicadores de Património de outros é a mesma entre as categorias de localização.	6,931	0,327	Reter a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é 0,05.

Após a apresentação do estudo empírico, o capítulo seguinte sumaria as principais conclusões.

5 CONCLUSÃO

5.1 PRINCIPAIS CONCLUSÕES

A influência da NGP é notória internacionalmente (Fernandes, 2009; Hood, 1995). Este paradigma de gestão pública defende a utilização de mecanismos de mercado e a adoção de ferramentas de gestão privada, como forma de resolução ou de minimização dos problemas de eficiência, eficácia e economia da gestão pública (Gomes *et al.*, 2007; Rodrigues & Araújo, 2005; Hood, 1995).

Na literatura, o fenómeno da *accountability* aparece associado ao paradigma da NGP (Hood, 1995), representando não só a prestação de contas (*reporting*), como a responsabilização (*responsibility*) e a resposta pública às necessidades dos cidadãos (*responsiveness*) (Carvalho *et al.*, 2014). Neste contexto, entende-se que uma maior *accountability* representa uma maior capacidade de gerar informações, quer em quantidade, quer na melhoria da qualidade da administração do sector público (Bovens, 2007; Sutcliffe, 2006; IFAC, 2001; Gray & Jenkins, 1993).

Atendendo a que o relatório de contas é uma manifestação de *accountability* e que a publicação de indicadores de gestão nos mesmos pode constituir uma ferramenta de medição do desempenho dos municípios, o estudo dos mesmos contribui para a caracterização da *accountability* por parte dos municípios.

Tendo como objetivo geral, no âmbito da NGP e da temática da *accountability*, analisar e caracterizar os tipos e padrão de indicadores de gestão divulgados pelos municípios portugueses nos seus documentos de prestação de contas, bem como o perfil desses municípios que os divulgam, desenvolveu-se um estudo exploratório que adotou uma abordagem quantitativa que teve por base o levantamento dos indicadores de gestão divulgados nos relatórios de gestão dos municípios portugueses, tal como estabelece o POCAL.

O estudo pretendia analisar os relatórios de gestão referentes ao exercício económico de 2013 de todos os 308 municípios portugueses, no entanto, não se conseguiu aceder a 7 deles. Assim sendo, foram objeto de análise um total de 301 relatórios de gestão.

A investigação foi desenvolvida no sentido de dar resposta a três questões de partida. Respondendo à primeira questão de partida: “Como se caracteriza a divulgação de indicadores de gestão no relatórios de gestão dos municípios portugueses?”, os indicadores de gestão são apresentados nos relatórios dos municípios de forma não sistematizada, decorrente da sua não especificação pelo POCAL. Foram encontrados 665 indicadores diferentes, essencialmente rácios, o que dificulta, pela grande diversidade, a sua comparabilidade entre os municípios e a compreensão e, conseqüente, utilidade da informação por parte dos *stakeholders*.

Apesar desta diversidade, constata-se que em termos médios são divulgados 21,3 indicadores, número este que se encontra no intervalo sugerido por Salas (2001, citado por Teixeira *et al.*, 2012, p. 17). Contudo, 49 municípios, 29 de pequena dimensão e 20 de média dimensão, não apresentam qualquer indicador. Tal indicia que os municípios de maior dimensão apresentam uma maior preocupação com a divulgação de indicadores de gestão nos seus relatórios, mas esta não é uma prática partilhada por todos os municípios portugueses, apesar do POCAL salientar, no ponto 13, alínea b), que o relatório de gestão deve apresentar “uma síntese da situação financeira da autarquia local, considerando os indicadores de gestão (...)”.

Apesar de se desconhecer os indicadores identificados por Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2008) e Carvalho *et al.* (2009), quando comparados os resultados destes estudos com a presente investigação, parece ter havido uma diminuição substancial na diversidade de indicadores utilizados nos relatórios de gestão dos municípios. Contudo, o número máximo de indicadores publicados num mesmo relatório de gestão não é substancialmente diferente.

Contatou-se também que, dos 54 indicadores de gestão sugeridos por Carvalho *et al.* (2006), existem 9 indicadores que não são utilizados por nenhum dos municípios analisados.

Em relação à segunda questão de partida: “Quais os tipos e padrão dos indicadores divulgados pelos municípios portugueses?”, tendo por base a classificação apresentada por Carvalho *et al.* (2008), e por Teixeira *et al.* (2012), os 665 indicadores diferentes podem ser classificados em dois grandes grupos: indicadores orçamentais e indicadores

patrimoniais. Contudo, atendendo que alguns indicadores não representavam rácios, acrescentou-se um terceiro grupo, residual, designado por ‘outros indicadores de gestão – não rácios’.

Verificou-se que dos 665 indicadores diferentes, 415 são indicadores orçamentais, 231 são indicadores patrimoniais e 19 são outros indicadores de gestão – não rácios. Este facto pode dever-se à relevância que a contabilidade orçamental assume ainda para os gestores públicos. O subgrupo de indicadores referentes à estrutura e de cobertura é o que se destaca, quer no grupo dos indicadores orçamentais (com um total de 293, com o peso de 44,1%), quer no grupo dos indicadores patrimoniais (141 indicadores, com o peso de 21,2%), este subgrupo representa 65,3% do total de indicadores divulgados.

Analisando a divulgação dos indicadores por dimensão dos municípios (grande, média e pequena) conclui-se que existe uma grande diversidade de indicadores apresentados. Os municípios que divulgam mais indicadores de gestão são os municípios de pequena dimensão (475 indicadores), seguindo-se dos municípios de média dimensão (426 indicadores) e por fim dos de grande dimensão (273 indicadores).

Por sua vez, quando analisada a localização dos municípios, atendendo às 7 regiões de Portugal (NUT II), verificou-se que os municípios da região Norte e Centro são os que divulgam mais indicadores (349 indicadores por região). Também importa salientar que é nestas duas regiões que se encontram mais de metade da totalidade dos municípios portugueses. Os municípios do Arquipélago da Madeira, são os que, no seu conjunto, menos indicadores divulgam (50 indicadores diferentes).

Face à investigação realizada, conclui-se, quanto à divulgação de indicadores de gestão no relatório de gestão dos municípios, pela inexistência de um padrão, decorrente da ausência de sistematização na produção de indicadores de gestão.

No que concerne à terceira questão de partida: “Qual o perfil dos municípios que divulgam indicadores de gestão nos seus documentos de prestação de contas?”, uma vez mais, os resultados obtidos, não permitem caracterizar um perfil dos municípios que divulgam os indicadores de gestão.

Contudo, o estudo apresenta evidência empírica da existência de alguma diferenciação na publicação de alguns indicadores, atendendo à dimensão e localização dos municípios. Concretamente, apresentaram diferenças estatisticamente significativas, na categoria da dimensão dos municípios, os seguintes subgrupos de indicadores: (i) indicadores orçamentais de evolução; (ii) indicadores de orçamento de execução; (iii) indicadores de património de estrutura e cobertura; (iv) indicadores de património de evolução e (v) indicadores de património de prazos. Também, apresentaram diferenças estatisticamente significativas, na categoria da localização dos municípios, os seguintes subgrupos de indicadores: (i) indicadores de património de estrutura e cobertura; (ii) indicadores de património de endividamento; (iii) indicadores de património de liquidez; e (iv) indicadores de património de autonomia financeira.

Face ao apresentado, passados quinze anos da implementação do POCAL e em vésperas da apresentação de um novo modelo contabilístico para o sector público, corrobora-se a opinião de Carvalho, Fernandes, Camões e Jorge (2008) de que é necessário definir um conjunto de indicadores de gestão de forma a construir um referencial capaz de fornecer informação suficiente à avaliação e acompanhamento do desempenho dos municípios.

5.2 CONTRIBUIÇÕES, LIMITAÇÕES E PERSPETIVAS FUTURAS DE INVESTIGAÇÃO

Os resultados do estudo, possibilitando a caracterização da situação atual relativa à divulgação de indicadores de gestão nos relatórios de gestão dos municípios portugueses, contribuem para aumentar a consciencialização dos órgãos competentes, nomeadamente, a CNC, para a necessidade da construção de um referencial sistematizado sobre a publicação de um conjunto de indicadores de gestão, aplicável aos municípios, que permita fornecer informação útil e comparável, num momento de cruciais reformas contabilísticas para o sector público.

Como limitações da presente investigação salienta-se o facto de não se ter conseguido analisar a totalidade dos relatórios de gestão referentes a 2013, bem como não ter sido efetuada uma análise longitudinal, compreendendo outros exercícios económicos.

Adicionalmente, outro tipo de classificação poderia ter sido utilizado. No entanto, para os objetivos do trabalho, considerou-se adequada a opção adotada.

No que respeita a pistas para futuras investigações, sugere-se a realização de entrevistas aos responsáveis pela produção dos relatórios e contas dos municípios, indagando sobre a potencial utilização dos indicadores de gestão na gestão do próprio município, bem como sobre as razões subjacentes à seleção dos indicadores apresentados no relatório de gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERÊNCIAS GERAIS

- Amaral, F. d. (1999). *História das Ideias Políticas*. Almendrina.
- Araújo, J. (2007). Avaliação da Gestão Pública: a Administração Pós Burocrática. *Comunicação apresentada na conferência da UNED, A Coruña Espanha*, 1-16.
- Araújo, J. F. (2002). *Gestão Pública em Portugal: mudança e persistência institucional*. Coimbra: Quarteto Editorial.
- Bernstein, D. J. (2001). Local government measurement use to focus on performance and results. *Evaluation and Program Planning*, 24, 95-101.
- Bilhim, J. (2004). *A Governação nas Autarquias Locais*. Porto: SPI- Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Bogt, H. (2008). Recent and Future Management Changes in Local Government: Continuing Focus on Rationality and Efficiency? *Financial Accountability & Management*, 24, 31-55.
- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13, 447-468.
- Briggs, A. (1961). The Welfare State in Historical Perspective. *European Journal of Sociology*, 2, 221-258.
- Brusca, I., & Montesinos, V. (2013). From Rhetoric to Practice: The Case of Spanish Local Government Reforms. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 354-377.
- Caldeira, J. (2014). *100 Indicadores da Gestão*. Editora Atual. Coimbra.
- Camões, P., Jorge, S., Carvalho, J., & Fernandes, M. (2008). Measuring Portuguese Local Government relative efficiency: a re-analysis. In S. Jorge, *Implementing*

Reforms in Public Sector Accounting. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.

Carvalho, A., & Casal, R. (2011a). El Papel del Tribunal de Cuentas en el Proceso de "Accountability": un estudio empírico aplicado a los Municipios Portugueses. *XVI Congreso AECA "Nuevo modelo económico: Empresa, Mercados y Culturas"*, 1-29.

Carvalho, A., & Casal, R. (2011b). Accountability nos municípios portugueses: Percepções e práticas dos responsáveis financeiros. *Contabilidade & Gestão*, 43-74.

Carvalho, J. (1997). O novo plano oficial de contabilidade pública: mais uma etapa na reforma da administração financeira do Estado. *Jornal de Contabilidade*, 248-301.

Carvalho, J., & Ribeiro, V. L. (2004). Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública. *TOC*, 56, 20-31.

Carvalho, J., Costa, T., & Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo. *Revista OTOC*, 30-41.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., & Teixeira, A. (2006). *POCAL Comentado* (2ª ed.). Rei dos Livros.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., & Jorge, S. (2008). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2006*. OTOC.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., & Jorge, S. (2009). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2007*. OTOC.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., & Jorge, S. (2010). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2008*. OTOC.

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., & Jorge, S. (2012). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2010*. OTOC.

- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., & Jorge, S. (2013). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012*. OTOC.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., & Jorge, S. (2014). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013*. OTOC.
- Chang, L.-C. (2006). Managerial Responses to Externally Imposed Performance Measurement in the NHS: an Institutional Theory Perspective. *Financial Accountability & Management*, 22(1), 63-85.
- Cheung, A. (1997). Understanding public-sector reforms: Global trends and diverse agendas. *International Review of Administrative Sciences*, 63, 435-457.
- CNCP - Comité de Normalização Contabilística Publico. (2013). Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística - Administração Pública (SNC-AP). *Comissão de Normalização Contabilística*.
- Cochrane, A. (1993). From Financial Control to Strategic Management: The Changing Faces of Accountability in British. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6, 30-51.
- Costa, C. (2005). *Contabilidade Financeira*. Publisher Team.
- Costa, T., & Carvalho, J. (2006). O contributo da contabilidade de custos para a fixação das tarifas e preços na administração local em Portugal. *Revista de Administração e Contabilidade de Unisinos*, 3 (2), 189-199.
- Dunn, D., & Legge, J. (2000). U.S. Local Government Managers and the Complexity of Responsibility and Accountability in Democratic Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 73-88.
- Ebrahimi, & Sadeghi. (2013). Quality management and performance: An annotated review. *International Journal of Production Research*, 51, 5625–5643.
- Fernades, M. J. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques*, VII n° 11 , 157-190.

- Fernandes, M. J. (2007). Contribuição da Informação Contabilística para a Tomada de Decisão na Administração Pública Autárquica: Controlo do Endividamento Líquido. *Revista de Estudos Politécnicos*, 5(8), 67-96.
- Fernandes, M. J. (2014). A Contabilidade Pública em Portugal: a reforma que se avizinha. *Revista OTOC*, 168, 60-61.
- Fernandes, M. J., & Gomes, P. (2010). O Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses: o impulso do enquadramento legal. *Contabilidade & Empresas*, 9-13.
- Ferreira, A. (2009). Sistemas de Medição do Desempenho e o Balanced Scorecard. In M. Major, & R. Vieira, *Contabilidade e Controlo de Gestão* (299-332). Lisboa: Escolar Editora.
- Franco, A. S. (2012). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Almedina.
- Galera, A. N., Rodríguez, D. O., & Hernández, A. L. (2008). Identifying Barriers to the application of standardized performance indicators in local government. *Public Management Review*, 10, 241-262.
- Gil, A. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Gomes, P., Carvalho, J., & Mendes, S. (2007). Modelos multidimensionais de avaliação de desempenho para o sector público : o caso dos serviços policiais. *Repositório da Universidade do Minho*.
- Gomes, P., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. (2011). Uso e Utilidade da Contabilidade de Custos para a Gestão Autárquica: Estudo Empírico nos Municípios Portugueses. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 73-92.
- Grateron, I. (1999). Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público. *Caderno de Estudos*, 21, 1-18.
- Gray, A., & Jenkins, B. (1993). Codes of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6, 52-67.

- Groot, T., & Budding, T. (2008). New Public Management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*, 1-13.
- Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of New Public Management. *International Public Management Journal*, 4, 1-25.
- Hill, M., & Hill, A. (2002). *Investigação por questionário*. Edições Sílabo.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 69, 3-19.
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 93-109.
- IFAC - International Federation of Accountants. (2001). *Study 13 - Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. New York: International Public Sector Study.
- IPSASB - International Public Sector Accounting Standard Board. (2013). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. New York: International Federation of Accountants.
- Jansen, E. P. (2008). New Public Management: Perspectives on Performance and the use of Performance Information. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 169-191.
- Kaldor, M. (2003). Civil Society and Accountability. *Journal of Human Development*, 4, 5-27.
- Kluvers, R. (2003). Accountability for Performance in Local Government. *Australian Journal of Public Administration*, 57-69.
- Koppell, J. (2005). Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of "Multiple Accountabilities Disorder". *Public Administration Review*, 65, 94-108.

- Marques, M. C. (2001). Da Contabilidade Pública Tradicional, à Contabilidade Pública Actual. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 435: 693-703.
- Miguel, L. (2005). Impasses da Accountability: Dilemas e Alternativas da Representação Política. *Revista de Sociologia e Política*, 25, 25-38.
- Nabais, C., & Nabais, F. (2011). *Práticas Financeiras I: Análise Económica & Financeira*. Lisboa: Lidel.
- Nogueira, S., & Carvalho, J. (2006). *A Contabilidade Pública em Portugal*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Nogueira, S., & Jorge, S. (2015). Adequabilidade do Relato Financeiro: perceção dos decisores internos nos governos locais em Portugal. *XXV Jornadas Hispano Lusas de Gestión Científica*, 1-20.
- Nunes, P. (2006). A Nova Gestão Pública e a Reforma Administrativa. *Repositório Científico do Instituto Politecnico do Porto*, 7-36.
- OCDE - Organisation for Economic Co-operation and Development. (1995). *Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries*. Paris: OCDE.
- OCDE - Organisation for Economic Cooperation Development. (1997). *In Search of Results: Performance Management Practices*. France: PUMA.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Revista Lua Nova*, 44, 29-54.
- Pereira, P. T., Afonso, A., Arcanjo, M., & Santos, J. C. (2010). *Economia e Finanças Publicas* (3ª Edição ed.). Escolar Editora. Lisboa.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public management reform : a comparative analysis : new public management, governance, and the neo-Weberian state* (3ª ed., Vol. XVII). Oxford: Oxford University Press.

- Rocha, J. F., & Pinto, A. M. (2014). As finanças locais portuguesas após o 25 de abril de 1974. *Revista Questões Atuais de Direito Local*, 43-68.
- Rodrigues, M., & Araújo, J. (2005). A Nova Gestão Pública na Governação Local. *Biblioteca Digital do Instituto Politecnico de Bragança*, 1-12.
- Sanger, M. B. (2008). From Measurement to Management: Breaking through the Barriers to State and Local Performance. *Public Administration Review*, 70-85.
- Schedler, A. (1999). Conceptualizing accountability . In A. Schedler, L. Diamond, & M. Platner, *The Self – Restraining State*. London: Power and Accountability in New Democracies.
- Smyth, S. (2007). Public Accountability: A Critical Approach. *The Journal of Finance and Management in Public Services*, 6, 27-45.
- Suleiman, E. (2000). Es Max Weber realmente irrelevante? *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, 17-18, 3-17.
- Sutcliffe, P. (2006). International Public Sector Accounting Standard (IPSASs) 1996 to 2006: progress and status. *The Journal of Finance and Management in Public Services*, 6, 11-28.
- Tchikoulaev, A. (2010). A análise financeira municipal integrada. *Contabilidade & Empresas*, jul/ago , pp. 37-43.
- Teixeira, A., Teixeira, N., Pardal, P., & Mata, C. (2012). O Relatório de Gestão e a Avaliação e Comparação do desempenho dos Municípios Portugueses - o caso dos Município no distrito de Setúbal. *XXII Jornadas Luso-Espanholas*, Vila Real.
- Ventura, M. (2007). O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa. *Revista SOCERJ*, 383-386.

LEGISLAÇÃO

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto - Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho

Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho

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

Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho - Regime para a Contabilidade dos Serviços Municipalizados.

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

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro – Classificador Económico

Decreto-Lei n.º 30/2015, de 12 de fevereiro – Delegação de Competências

Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro – Lei das Finanças Locais

Lei n.º 42/98, de 6 de agosto - Quarta Lei das Finanças Locais

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública

Lei n.º 162/99, de 14 de setembro - Primeira alteração, por apreciação parlamentar, do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto - Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)

Lei n.º 94/2001, de 20 de agosto

Lei n.º 53-C/2006, de 29 de dezembro - Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro - Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais

Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro - Regime Jurídico das Autarquias Locais

Decreto Regulamentar n.º 94-C/84, de 28 de dezembro

Resolução da Assembleia da República n.º 28/90 - Carta Europeia de Autonomia Local

Resolução n.º 4/2001, de 18 de agosto – Tribunal de Contas

WEBSITES

Relatório de Gestão do Município de Aveiro: http://www.cm-aveiro.pt/www/templates/GenericDetail.aspx?id_object=26741&TM=2378S2473S2464&id_class=2464 – consultado em novembro 2014

Relatório de Gestão do Município de Gouveia: <http://www.cm-gouveia.pt/apoioaomunicipe/Paginas/informao-financeira.aspx> - consultado em dezembro 2014

Relatório de Gestão do Município de Tomar: <http://www.cm-tomar.pt/index.php/pt/municipio/camara/informacao-institucional#prestacao-de-contas> - consultado em novembro de 2014

APÊNDICES

APÊNDICE 1: INDICADORES APRESENTADOS NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO

Composição do Grupo 1: Indicadores Orçamentais

Subgrupo 1.1: Indicadores de Estrutura e Cobertura

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
1	$\frac{\text{Receita Cobrada}}{\text{Receita Total}}$	3	18	$\frac{\text{Outras Receitas}}{\text{Receita Geral}}$	1
2	$\frac{\text{Receita Cobrada Localmente}}{\text{Receita Total}}$	21	19	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Receita Geral}}$	1
3	$\frac{\text{Receita Cobrada Corrente}}{\text{Receita Liquida}}$	1	20	$\frac{\text{Receita Capital}}{\text{Receita Geral}}$	1
4	$\frac{\text{Receita Cobrada}}{\text{Receita Liquida}}$	2	21	$\frac{\text{Receita Corrente} - \text{Transferências Correntes}}{\text{Receita Corrente}}$	1
5	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Receita Total}}$	94	22	$\frac{\text{Receita Total} - \text{Transferências Correntes}}{\text{Receita Total}}$	1
6	$\frac{\text{Receita Capital}}{\text{Receita Total}}$	48	23	$\frac{\text{Vendas de Bens de Investimento}}{\text{Receita Capital}}$	3
7	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Receita Capital}}$	1	24	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Receita Total}}$	27
8	$\frac{\text{Receita Capital}}{\text{Receita Corrente}}$	1	25	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços Correntes}}{\text{Receita Total}}$	10
9	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Receita Total}}$	85	26	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Receita Corrente}}$	20
10	$\frac{\text{Receita Própria Corrente}}{\text{Receita Corrente}}$	5	27	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços Correntes}}{\text{Receita Corrente}}$	2
11	$\frac{\text{Receita Própria Capital}}{\text{Receita Capital}}$	4	28	$\frac{\text{Vendas de Bens de Investimento}}{\text{Receita Total}}$	12
12	$\frac{\text{Receita Própria Cobrada}}{\text{Receita Cobrada}}$	1	29	$\frac{\text{Vendas de Bens de Investimento Investimento}}{\text{Receita Total}}$	13
13	$\frac{\text{Receita Interna}}{\text{Receita Total}}$	2	30	$\frac{\text{Despesa Capital}}{\text{Despesa Total}}$	79
14	$\frac{\text{Receita de Funcionamento}}{\text{Receita Total}}$	2	31	$\frac{\text{Despesa Corrente}}{\text{Despesa Total}}$	84
15	$\frac{\text{Receita Fiscal}}{\text{Receita Total}}$	1	32	$\frac{\text{Despesa Corrente}}{\text{Despesa Capital}}$	2
16	$\frac{\text{Receita Fiscal}}{\text{Receita Corrente}}$	13	33	$\frac{\text{Despesa Capital}}{\text{Despesa com Pessoal}}$	1
17	$\frac{\text{Outras Receitas}}{\text{Receita Total}}$	1	34	$\frac{\text{Despesa Total}}{\text{Compromissos Assumidos ano n}}$	8

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
35	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{Despesa Corrente}}$	4	54	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}$	2
36	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{Despesa Total}}$	18	55	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Investimento Direto}}$	6
37	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{Investimento Direto}}$	2	56	$\frac{\text{Remunerações Certas e Permanentes}}{\text{Despesa Total}}$	19
38	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{Investimento Direto + Transferências de capital}}$	2	57	$\frac{\text{Remunerações Certas e Permanentes}}{\text{Despesa Corrente}}$	1
39	$\frac{\text{Despesa Paga}}{\text{Despesa Faturada}}$	1	58	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Investimento Direto + Transferências de Capital}}$	2
40	$\frac{\text{Despesa Corrente Paga}}{\text{Despesa Corrente Realizada}}$	1	59	$\frac{\text{Despesa de Horas Extra}}{\text{Despesa com Pessoal}}$	1
41	$\frac{\text{Despesa Capital Paga}}{\text{Despesa Capital Realizada}}$	1	60	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Serviço da Dívida}}$	1
42	$\frac{\text{Despesa Total Paga}}{\text{Despesa Total Realizada}}$	1	61	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Despesa Total}}$	29
43	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}{\text{Despesa Total}}$	45	62	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Despesa Capital}}$	3
44	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}{\text{Despesa Corrente}}$	40	63	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Despesa em Investimento}}$	1
45	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$	1	64	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Juros e Outros Encargos}}$	1
46	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços Corrente}}{\text{Despesa Total}}$	19	65	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\text{Despesa Total}}$	14
47	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Capital}}{\text{Despesa Total}}$	26	66	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\text{Despesa Corrente}}$	2
48	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Capital}}{\text{Despesa Capital}}$	2	67	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\text{Investimento ano n - 1}}$	1
49	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Capital + Transferências de Capital}}{\text{Despesa Total}}$	1	68	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Serviço da Dívida}}$	3
50	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Investimento}}{\text{Despesa Capital}}$	2	69	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Despesa Total}}$	3
51	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Investimento}}{\text{Despesa Total}}$	7	70	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Despesa Corrente}}$	19
52	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Despesa Corrente}}$	91	71	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Despesa Capital}}$	1
53	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Despesa Total}}$	103	72	$\frac{\text{Encargos Financeiros + Passivo Financeiro}}{\text{Despesa Total}}$	2

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
73	$\frac{\text{Passivo Financeiro}}{\text{Despesa Total}}$	38	93	$\frac{\text{Transferências}}{\text{Despesa Total}}$	6
74	$\frac{\text{Passivo Financeiro}}{\text{Despesa Capital}}$	31	94	$\frac{\text{Transferências}}{\text{Ativo}}$	1
75	$\frac{\text{Passivo Financeiro} + \text{Juros e outros encargos}}{\text{Despesa Total}}$	1	95	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Despesa Total}}$	25
76	$\frac{\text{Passivo Financeiro}}{\text{Grandes Opções do Plano (GOP)}}$	1	96	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Despesa Capital}}$	10
77	$\frac{\text{Passivo Financeiro}}{\text{Investimento}}$	19	97	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Aquisição de Bens de Capital}}$	3
78	$\frac{\text{Passivo Financeiro} - \text{Investimento}}{\text{Investimento}}$	1	98	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Transferências Totais}}$	1
79	$\frac{\text{Passivo Financeiro (receita)}}{\text{Despesa Total}}$	2	99	$\frac{\text{Transferências Correntes}}{\text{Fundos Correntes}}$	1
80	$\frac{\text{Impostos e Taxas}}{\text{Receita Corrente}}$	65	100	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Fundos Capital}}$	1
81	$\frac{\text{Impostos e Taxas}}{\text{Receita Total}}$	75	101	$\frac{\text{Transferências Correntes}}{\text{Receita Corrente}}$	55
82	$\frac{\text{Impostos Locais}}{\text{Receita Total}}$	9	102	$\frac{\text{Transferências Correntes}}{\text{Receita Total}}$	5
83	$\frac{\text{Impostos Locais}}{\text{Receita Corrente}}$	4	103	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Receita Capital}}$	39
84	$\frac{\text{Impostos}}{\text{Receita Fiscal}}$	1	104	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Receita Total}}$	4
85	$\frac{\text{IMT}}{\text{Receita Fiscal}}$	1	105	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{Receita Capital}}$	4
86	$\frac{\text{IMI}}{\text{Receita Fiscal}}$	1	106	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{Receita Corrente}}$	1
87	$\frac{\text{Derrama}}{\text{Receita Fiscal}}$	1	107	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{Receita Total}}$	9
88	$\frac{\text{IUC}}{\text{Receita Fiscal}}$	1	108	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{FEF}}$	1
89	$\frac{\text{Transferências}}{\text{Receita Total}}$	38	109	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{FEF} + \text{FSM} + \text{IRS}}$	1
90	$\frac{\text{Transferências Correntes Efetuadas}}{\text{Despesa Corrente}}$	20	110	$\frac{\text{Transferências da Administração Local}}{\text{Receita Total}}$	1
91	$\frac{\text{Transferências Correntes}}{\text{Despesa Total}}$	9	111	$\frac{\text{Transferências do OE}}{\text{Receita Total}}$	9
92	$\frac{\text{Transferências Correntes}}{\text{Transferências Totais}}$	1	112	$\frac{\text{Transferências Correntes} + \text{Transferências Capital}}{\text{Despesa Total}}$	1

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
113	$\frac{\text{Transferências Comunitárias}}{\text{Receita Total}}$	22	135	$\frac{\text{FEF Capital}}{\text{Receita Capital}}$	6
114	$\frac{\text{Transferências para as Freguesias}}{\text{Despesa Total}}$	1	136	$\frac{\text{Fundos OE}}{\text{Receita Total}}$	1
115	$\frac{\text{Transferências + Subsídios}}{\text{Receita Corrente}}$	1	137	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Despesa Total}}$	5
116	$\frac{\text{Subsídios Correntes}}{\text{Receita Corrente}}$	1	138	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Despesa Corrente}}$	6
117	$\frac{\text{Subsídios}}{\text{Despesa Total}}$	2	139	$\frac{\text{Rendimento de Propriedade}}{\text{Receita Corrente}}$	2
118	$\frac{\text{Subsídios}}{\text{Despesa Corrente}}$	2	140	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Despesa Capital}}$	54
119	$\frac{\text{Fundos}}{\text{Receita Total}}$	50	141	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Despesa Total}}$	74
120	$\frac{\text{Fundos Correntes}}{\text{Receita Total}}$	3	142	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Despesa com Pessoal}}$	7
121	$\frac{\text{Fundos Capital}}{\text{Receita Total}}$	2	143	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Empréstimos Utilizados}}$	3
122	$\frac{\text{Fundos Capital}}{\text{Receita Capital}}$	2	144	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Despesas de Funcionamento}}$	4
123	$\frac{\text{Fundos Correntes}}{\text{Receita Corrente}}$	7	145	$\frac{\text{Investimento}}{\text{GOP}}$	2
124	$\frac{\text{Fundos Comunitários Capital}}{\text{Receita Capital}}$	2	146	$\frac{\text{Investimento + Transferências}}{\text{Despesa Total}}$	1
125	$\frac{\text{Fundos Comunitários}}{\text{Receita Total}}$	7	147	$\frac{\text{Investimento + Transferências para as Freguesias}}{\text{Despesa Total}}$	2
126	$\frac{\text{Fundos Comunitários}}{\text{Receita Corrente}}$	1	148	$\frac{\text{Investimento em Loções Financeiras}}{\text{Despesa Total}}$	1
127	$\frac{\text{FEDER}}{\text{Receita Total}}$	2	149	$\frac{\text{Investimento em Dominio Publico}}{\text{Despesa Total}}$	2
128	$\frac{\text{FEDER}}{\text{Receita Capital}}$	1	150	$\frac{\text{Investimento em Imobilizado}}{\text{Amortizações ano n}}$	5
129	$\frac{\text{FEF + FSM + IRS}}{\text{Receita Total}}$	11	151	$\frac{\text{Despesa de Investimento Realizado + Transferências Capital}}{\text{Despesa Realizada}}$	1
130	$\frac{\text{FEF + FSM + IRS (corrente)}}{\text{Receita Corrente}}$	4	152	$\frac{\text{GOP}}{\text{Despesas de Funcionamento}}$	1
131	$\frac{\text{FEF + IRS (corrente)}}{\text{Receita Corrente}}$	2	153	$\frac{\text{GOP}}{\text{Despesa Total}}$	1
132	$\frac{\text{FEF + IRS}}{\text{Receita Total}}$	1	154	$\frac{\text{GOP}}{\text{Despesa com Pessoal}}$	1
133	$\frac{\text{FEF}}{\text{Receita Total}}$	9	155	$\frac{\text{Compromissos Assumidos}}{\text{Despesa Paga}}$	13
134	$\frac{\text{FEF Corrente}}{\text{Receita Corrente}}$	1	156	$\frac{\text{Outros Financiamentos}}{\text{Receita Total}}$	1

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
157	$\frac{\text{Apoios Concedidos}}{\text{Despesa Total}}$	1	177	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa de Funcionamento}}$	15
158	$\frac{\text{Saldo Corrente}}{\text{Receita Corrente}}$	10	178	$\frac{\text{Receita Capital}}{\text{Despesa de Investimento}}$	11
159	$\frac{\text{Saldo Capital}}{\text{Receita Capital}}$	1	179	$\frac{\text{Receita Geral}}{\text{Despesa Total}}$	1
160	$\frac{\text{Margem Bruta}}{\text{Vendas + Impostos}}$	1	180	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{Compromissos Assomidos}}$	2
161	$\frac{\text{Reembolso de Capitais}}{\text{Despesa Corrente}}$	1	181	$\frac{\text{Receita Total - Passivo Financeiro}}{\text{Despesa Total - Amortizações de Empréstimos}}$	2
162	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{Despesa Total}}$	101	182	$\frac{\text{Receita Total - Passivo Financeiro}}{\text{Divida}}$	4
163	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$	99	183	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{Divida}}$	4
164	$\frac{\text{Receita Capital}}{\text{Despesa Capital}}$	68	184	$\frac{\text{Receita Total - Passivo Financeiro}}{\text{Despesa Total}}$	10
165	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Total}}$	3	185	$\frac{\text{Receita Liquida - Receita Anulada}}{\text{Despesa Comprometida}}$	1
166	$\frac{\text{Receita Cobrada}}{\text{Despesa Comprometida}}$	1	186	$\frac{\text{Receita Total - Empréstimos}}{\text{Despesa Total}}$	3
167	$\frac{\text{Receita Cobrada}}{\text{Despesa Paga}}$	5	187	$\frac{\text{Vendas de Bens de Investimento}}{\text{Aquisição de Bens de Capital}}$	2
168	$\frac{\text{Receita Cobrada}}{\text{Aquisições correntes}}$	1	188	$\frac{\text{Despesa Total}}{\text{Receita Total}}$	13
169	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa com Pessoal}}$	2	189	$\frac{\text{Despesa Corrente}}{\text{Receita Corrente}}$	49
170	$\frac{\text{Receita Cobrada Localmente}}{\text{Despesa Total}}$	17	190	$\frac{\text{Despesa Capital}}{\text{Receita Capital}}$	42
171	$\frac{\text{Receita Corrente Cobrada Localmente}}{\text{Despesa Total}}$	2	191	$\frac{\text{Despesa Total}}{\text{Receita Própria}}$	1
172	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Despesa Total}}$	56	192	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{Receita Corrente}}$	1
173	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Despesa Corrente}}$	2	193	$\frac{\text{Despesa Paga}}{\text{Receita Recebida}}$	1
174	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Investimento}}$	13	194	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}{\text{Fundos Autarquicos}}$	5
175	$\frac{\text{Receita de Funcionamento}}{\text{Despesa de Funcionamento}}$	2	195	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}{\text{Receita Corrente}}$	3
176	$\frac{\text{Receita de Estrutura}}{\text{Despesa de Estrutura}}$	1	196	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços Corrente}}{\text{Fundos Autarquicos Corrente}}$	9

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
197	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços Capital}}{\text{Fundos Autarquicos Capital}}$	1	217	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\text{Receita Total}}$	17
198	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços FEF Corrente}}{\text{FEF Corrente}}$	1	218	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\text{Receita Corrente}}$	1
199	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços Corrente}}{\text{Receita Corrente}}$	2	219	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\text{Fundos Municipais}}$	3
200	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}{\text{Receita Corrente Local}}$	5	220	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\frac{1}{8} \text{ Fundos}}$	1
201	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Capital}}{\text{Receita Total}}$	1	221	$\frac{\text{Amortizações + Juros}}{\text{FEF Corrente}}$	1
202	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Capital}}{\text{Receita Cobrada Localmente}}$	1	222	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Receita Corrente}}$	5
203	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Corrente}}$	77	223	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Receitas de Impostos}}$	1
204	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Corrente Local}}$	4	224	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Receita Total}}$	1
205	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Total}}$	8	225	$\frac{\text{Passivo Financeiro}}{\text{Receita Capital}}$	24
206	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receitas Próprias}}$	1	226	$\frac{\text{Passivo Financeiro}}{\text{Receita Total}}$	69
207	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Patrimonial}}$	1	227	$\frac{\text{Passivo Financeiro Cobrados}}{\text{Receita Capital}}$	2
208	$\frac{\text{Despesa com Pessoal do Quadro}}{\text{Receita Corrente ano n - 1}}$	4	228	$\frac{\text{Impostos Locais}}{\text{Despesa Capital}}$	1
209	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Corrente ano n - 1}}$	8	229	$\frac{\text{Impostos Locais}}{\text{Despesa Total}}$	1
210	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Cobrada Localmente}}$	2	230	$\frac{\text{Impostos}}{\text{Despesa Total}}$	4
211	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Vendas e Impostos}}$	1	231	$\frac{\text{IRS}}{\text{Despesa Total}}$	1
212	$\frac{\text{Remunerações Certas e Permanentes}}{\text{Receita Corrente ano n - 1}}$	2	232	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{Despesa Total}}$	10
213	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Transferências do Orçamento de Estado (OE)}}$	1	233	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{Investimento}}$	2
214	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Fundos Municipais}}$	7	234	$\frac{\text{Transferências da Administração Central}}{\text{Aquisições Capital}}$	3
215	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Fundos Municipais Correntes}}$	13	235	$\frac{\text{Transferências da Administração Regional}}{\text{Investimento}}$	1
216	$\frac{\text{Despesa com Pessoal + Serviço da Dívida}}{\text{Receita Corrente}}$	1	236	$\frac{\text{Transferências do Orçamento de Estado (OE)}}{\text{Despesa Total}}$	4

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
237	$\frac{\text{Transferências do OE}}{\text{Investimento}}$	4	258	$\frac{\text{Fundos Municipais Capital}}{\text{Investimento}}$	2
238	$\frac{\text{Transferências Comunitárias}}{\text{Investimento}}$	13	259	$\frac{\text{FEDER Investimento}}{\text{Investimento}}$	2
239	$\frac{\text{Transferências Comunitárias Correntes}}{\text{Investimento}}$	1	260	$\frac{\text{Transferências de Fundos e Serviços Autonomos}}{\text{Investimento}}$	1
240	$\frac{\text{Transferências}}{\text{Investimento}}$	7	261	$\frac{\text{FEF + FSM + IRS}}{\text{Despesa Total}}$	11
241	$\frac{\text{Transferências Capital}}{\text{Investimento}}$	2	262	$\frac{\text{FEF + FSM + IRS (corrente)}}{\text{Despesa Total}}$	1
242	$\frac{\text{Transferências para as Freguesias}}{\text{FEF Corrente}}$	1	263	$\frac{\text{FEF + FSM + IRS (corrente)}}{\text{Despesa Corrente}}$	1
243	$\frac{\text{Fundos}}{\text{Despesa Total}}$	39	264	$\frac{\text{FEF + FSM + IRS}}{\text{Despesa com Pessoal}}$	1
244	$\frac{\text{Fundos Correntes}}{\text{Despesa Corrente}}$	3	265	$\frac{\text{FGM + FCM + FSM}}{\text{Investimento}}$	1
245	$\frac{\text{Fundos Capital}}{\text{Despesa Capital}}$	3	266	$\frac{\text{FGM + FCM + FSM (capital)}}{\text{Investimento}}$	1
246	$\frac{\text{Fundos Capital}}{\text{Despesa Total}}$	1	267	$\frac{\text{FGM + FCM + FSM}}{\text{Investimento + Transferências Capital}}$	1
247	$\frac{\text{Fundos Correntes}}{\text{Despesa com Pessoal}}$	7	268	$\frac{\text{FEF + IRS (capital)}}{\text{Despesa Total}}$	1
248	$\frac{\text{Fundos Correntes}}{\text{Aquisição de Bens e Serviços Correntes}}$	3	269	$\frac{\text{FEF + IRS (capital)}}{\text{Investimento}}$	1
249	$\frac{\text{Fundos Capital}}{\text{Aquisição de Bens e Serviços Capital}}$	5	270	$\frac{\text{FEF + FSM}}{\text{Despesa Total}}$	1
250	$\frac{\text{Fundos Correntes}}{\text{Serviço da Dívida}}$	2	271	$\frac{\text{FEF}}{\text{Investimento + Transferências Capital}}$	6
251	$\frac{\text{Fundos}}{\text{Investimento}}$	5	272	$\frac{\text{FEF Capital}}{\text{Despesa Capital}}$	1
252	$\frac{\text{Fundos Capital}}{\text{Investimento}}$	22	273	$\frac{\text{FEF}}{\text{Despesa Total}}$	1
253	$\frac{\text{Fundos Capital}}{\text{Investimento + Transferências Capital}}$	3	274	$\frac{\text{FEF Capital}}{\text{Despesa Total}}$	1
254	$\frac{\text{Fundos Comunitários}}{\text{Investimento}}$	6	275	$\frac{\text{FEF}}{\text{Investimento}}$	5
255	$\frac{\text{Fundos Comunitários Capital}}{\text{Investimento}}$	2	276	$\frac{\text{FEF Capital}}{\text{Investimento}}$	9
256	$\frac{\text{Fundos Comunitários Capital}}{\text{Aquisição de Bens de Capital}}$	2	277	$\frac{\text{FSE}}{\text{Despesa Total}}$	1
257	$\frac{\text{Fundos Comunitários}}{\text{Despesa Total}}$	2	278	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Receita Corrente}}$	3

N.º	Rácio	N.º(*)
279	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Receita Total}}$	3
280	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Receita Fiscal}}$	2
281	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Fundos Municipais}}$	1
282	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Receita Total}}$	21
283	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Receita Capital}}$	1
284	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Receita Geral}}$	1
285	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Transferências + Subsídios}}$	1
286	$\frac{\text{Investimento}}{\text{FEF Capital}}$	4

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

N.º	Rácio	N.º(*)
287	$\frac{\text{Compromissos}}{\text{Receita Total}}$	3
288	$\frac{\text{Compromissos Assumidos e não pagos}}{\text{Receita Total}}$	1
289	$\frac{\text{Outros Financiamentos}}{\text{Despesa Total}}$	1
290	$\frac{\text{Apoios Concedidos}}{\text{Receita Total}}$	1
291	$\frac{\text{Bens Doradouros}}{\text{Despesa Corrente}}$	1
292	$\frac{\text{Saldo Final Conta Gerência}}{\text{Outras Dívidas de 3º}}$	5
293	$\frac{\text{Saldo Inicial}}{\text{Despesa Total}}$	3

Subgrupo 1.2: Indicadores de Evolução

N.º	Rácio	N.º(*)
294	$\frac{\text{Receita Corrente do ano } n}{\text{Receita Corrente do ano } n - 1}$	16
295	$\frac{\text{Receita Capital do ano } n}{\text{Receita Capital do ano } n - 1}$	5
296	$\frac{\text{Receita Total do ano } n}{\text{Receita Total do ano } n - 1}$	20
297	$\frac{\text{Despesa Corrente ano } n}{\text{Despesa Corrente ano } n - 1}$	14
298	$\frac{\text{Despesa Total ano } n}{\text{Despesa Total ano } n - 1}$	18
299	$\frac{\text{Despesa Capital ano } n}{\text{Despesa Capital ano } n - 1}$	3

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

N.º	Rácio	N.º(*)
300	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços ano } n}{\text{Aquisição de Bens e Serviços ano } n - 1}$	2
301	$\frac{\text{Despesa com Pessoal ano } n}{\text{Despesa com Pessoal ano } n - 1}$	1
302	$\frac{\text{Impostos e Taxas ano } n}{\text{Impostos e Taxas ano } n - 1}$	5
303	$\frac{\text{Transferências Recebidas ano } n}{\text{Transferências Recebidas ano } n - 1}$	4
304	$\frac{\text{Juros, Dividendos e Rendas ano } n}{\text{Juros, Dividendos e Rendas ano } n - 1}$	1

Subgrupo 1.3: Indicadores de Endividamento

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
305	$\frac{\text{Emprestimos}}{\text{Receita Total}}$	10	325	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Receita Interna}}$	2
306	$\frac{\text{Emprestimos}}{\text{Receita Interna}}$	1	326	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Receita Própria}}$	2
307	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Receita Total}}$	4	327	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Fundos}}$	1
308	$\frac{\text{Emprestimos Utilizados}}{\text{Receita Capital}}$	5	328	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Fundos Correntes}}$	3
309	$\frac{\text{Emprestimos Utilizados}}{\text{Investimento}}$	20	329	$\frac{\text{Divida}}{\text{Despesa Total}}$	2
310	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Impostos Municipais + FEF + IRS + Participação IRC}}$	1	330	$\frac{\text{Divida Financeira ML}}{\text{Despesa Total}}$	2
311	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Imobilizado Líquido}}$	2	331	$\frac{\text{Divida a 3º CP}}{\text{Despesa Total}}$	1
312	$\frac{\text{Endividamento Líquido}}{\text{Impostos Municipais + FEF + IRS + Participação IRC}}$	3	332	$\frac{\text{Divida a Fornecedores CP}}{\text{Aquisições de Bens e Serviços}}$	1
313	$\frac{\text{Endividamento Líquido}}{\text{Impostos Municipais + FEF}}$	1	333	$\frac{\text{Divida de Funcionamento Corrente}}{\text{Despesa Total}}$	1
314	$\frac{\text{Endividamento ML}}{\text{Receita para Efeitos de Endividamento}}$	1	334	$\frac{\text{Divida Financeira}}{\text{Capacidade de Autofinanciamento}}$	1
315	$\frac{\text{Endividamento Líquido}}{\text{Receita Relevante}}$	1	335	$\frac{\text{Outras Dividas a 3º}}{\text{Despesa Total}}$	2
316	$\frac{\text{Emprestimos Utilizados ano n}}{\text{Investimento ano n}}$	1	336	$\frac{\text{Divida}}{\text{Receitas Próprias}}$	1
317	$\frac{\text{Emprestimos}}{\text{Despesa Total}}$	2	337	$\frac{\text{Divida Financeira ML}}{\text{Receitas Próprias}}$	1
318	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Despesa Total}}$	1	338	$\frac{\text{Divida Financeira ML}}{\text{Receitas Próprias – Despesa com Pessoal – Juros}}$	1
319	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Despesa Total}}$	67	339	$\frac{\text{Divida Financeira}}{\text{Fundos Próprios}}$	2
320	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Investimento}}$	1	340	$\frac{\text{Divida Financeira ML}}{\text{Receita Total – Passivos Financeiros Cobrados}}$	5
321	$\frac{\text{Serviço da Divida Bancária}}{\text{Despesa Total}}$	1	341	$\frac{\text{Divida a 3º ML}}{\text{Receitas Próprias}}$	1
322	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{10\% \text{ do Investimento ano n} - 1}$	1	342	$\frac{\text{Divida a 3º}}{\text{Saldo Final de Gerência}}$	1
323	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Receita Corrente}}$	14	343	$\frac{\text{Divida a 3º}}{\text{Receitas Próprias – Despesa com Pessoal – Juros}}$	1
324	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Receita Total}}$	20	344	$\frac{\text{Divida a 3º}}{\text{Receita ano n} - 1}$	1

N.º	Rácio	N.º(*)
345	$\frac{\text{Divida}}{\text{Receitas Próprias} - \text{Despesa com Pessoal} - \text{Juros}}$	1
346	$\frac{\text{Divida ML}}{\text{Receita Cobrada ano } n - 1}$	1
347	$\frac{\text{Divida a Fornecedores}}{\text{Receita Cobrada ano } n - 1}$	2
348	$\frac{\text{Stock da Divida Relevante}}{\text{Receita Relevante}}$	1
349	$\frac{\text{Stock da Divida} - \text{Emprestimos}}{\text{Impostos Diretos} + \text{FEF}}$	1

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

N.º	Rácio	N.º(*)
350	$\frac{\text{Divida a Fornecedores CP}}{\text{Receita Total}}$	1
351	$\frac{\text{Outras Dividas a } 3^{\text{º}}}{\text{Receita Total}}$	1
352	$\frac{\text{Outras Dividas a } 3^{\text{º}}}{\text{Receita Interna}}$	1
353	$\frac{\text{Autofinanciamento}}{\text{Plano de Atividades}}$	1

Subgrupo 1.4: Indicadores de Execução

N.º	Rácio	N.º(*)
354	$\frac{\text{Receita Corrente Executada}}{\text{Receita Corrente Orçada}}$	19
355	$\frac{\text{Receita Cobrada}}{\text{Receita Orçada}}$	1
356	$\frac{\text{Receita Total Cobrada}}{\text{Receita Total Orçada}}$	19
357	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Opções do Plano}}$	1
358	$\frac{\text{Despesa Total Executada}}{\text{Despesa Total Orçada}}$	22
359	$\frac{\text{Despesa Corrente Executada}}{\text{Despesa Corrente Orçada}}$	17
360	$\frac{\text{Despesa Capital Executada}}{\text{Despesa Capital Orçada}}$	3

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

N.º	Rácio	N.º(*)
361	$\frac{\text{Receita Capital Executada}}{\text{Receita Capital Orçada}}$	7
362	$\frac{\text{Despesa com Pessoal Executada}}{\text{Despesa com Pessoal Orçada}}$	1
363	$\frac{\text{Investimento Realizado}}{\text{Investimento Previsto}}$	18
364	$\frac{\text{GOP Executado}}{\text{GOP Orçado}}$	1
365	$\frac{\text{Compromissos}}{\text{Despesa Orçada}}$	2
366	$\frac{\text{Cabimentos}}{\text{Despesa Orçada}}$	1

Subgrupo 1.5: Outros Indicadores Orçamentais

N.º	Rácio	N.º(*)
367	$\frac{\text{Receita Total cobrada}}{\text{n}^{\text{o}} \text{ Trabalhadores}}$	1
368	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{Km}^2}$	4
369	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{n}^{\text{o}} \text{ Trabalhadores}}$	1

N.º	Rácio	N.º(*)
392	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{n}^{\text{o}} \text{ Habitantes}}$	15
393	$\frac{\text{Serviço da Divida}}{\text{Km}^2}$	4
	$\frac{\text{Amortizações} + \text{Juros}}{\text{n}^{\text{o}} \text{ Habitantes}}$	3

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
370	$\frac{\text{Receita Própria}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	8	395	$\frac{\text{Impostos Diretos}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	11
371	$\frac{\text{Receita Fiscal}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1	396	$\frac{\text{Transferências}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	1
372	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	9	397	$\frac{\text{Fundos Comunitários}}{\text{Km}^2}$	2
373	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	1	398	$\frac{\text{Fundos Comunitários}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	2
374	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	16	399	$\frac{\text{Fundos Municipais}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	10
375	$\frac{\text{Receita Local}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1	400	$\frac{\text{Fundos Municipais}}{\text{Km}^2}$	5
376	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{Km}^2}$	5	401	$\frac{\text{Fundos OE}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1
377	$\frac{\text{Receita Geral}}{\text{Km}^2}$	1	402	$\frac{\text{Fundos OE}}{\text{Km}^2}$	1
378	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	6	403	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Km}^2}$	1
379	$\frac{\text{Despesa Total}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	21	404	$\frac{\text{Emprestimos}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1
380	$\frac{\text{Despesa Corrente}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	2	405	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1
381	$\frac{\text{Despesa Total}}{\text{Km}^2}$	5	406	$\frac{\text{Outros Financiamentos}}{\text{Km}^2}$	1
382	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{Km}^2}$	2	407	$\frac{\text{Outros Financiamentos}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1
383	$\frac{\text{Despesa de Funcionamento}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	9	408	$\frac{\text{Apoios Concedidos}}{\text{Km}^2}$	1
384	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	11	409	$\frac{\text{Apoios Concedidos}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1
385	$\frac{\text{Aquisição de Bens e Serviços}}{\text{Km}^2}$	3	410	$\frac{\text{Cooperação Técnica Financeira}}{\text{Km}^2}$	1
386	$\frac{\text{Aquisição de Bens de Capital}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	2	411	$\frac{\text{Cooperação Técnica Financeira}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	1
387	$\frac{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores ano } n}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores ano } n - 1}$	1	412	$\frac{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	9
388	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	16	413	$\frac{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}{\text{n}^\circ \text{ Habitantes}}$	2
389	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Km}^2}$	5	414	$\frac{\text{n}^\circ \text{ Contratos a Termo}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	1
390	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	9	415	$\frac{\text{Km}^2}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	2
391	$\frac{\text{Despesa com Pessoal Mensal}}{\text{n}^\circ \text{ Trabalhadores}}$	6			

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Composição do Grupo 2: Indicadores Patrimoniais

Subgrupo 2.1: Indicadores de Estrutura e Cobertura

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
416	$\frac{\text{Ativo Fixo}}{\text{Ativo}}$	27	436	$\frac{\text{Custos Extraordinários}}{\text{Custos Operacionais}}$	1
417	$\frac{\text{Ativo Fixo}}{\text{Ativo Circulante}}$	17	437	$\frac{\text{Custos Extraordinários}}{\text{Custo Total}}$	1
418	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Ativo}}$	27	438	$\frac{\text{FSE}}{\text{Custos Operacionais}}$	1
419	$\frac{\text{Ativo Bruto}}{\text{Recursos Próprios}}$	1	439	$\frac{\text{Custos Financeiros}}{\text{Custo Total}}$	2
420	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Proveitos Totais}}$	6	440	$\frac{\text{Recursos Permanentes}}{\text{Ativo Imobilizado Bruto}}$	1
421	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Ativo Fixo}}$	1	441	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{FEF Corrente}}$	1
422	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Ativo Circulante}}$	1	442	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Custos Operacionais}}$	5
423	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Ativo}}$	2	443	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Custo Total}}$	1
424	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	1	444	$\frac{\text{Amortizações de Dominio Publico}}{\text{Custo Total}}$	1
425	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Passivo Exigível}}$	13	445	$\frac{\text{Amortizações de Dominio Privado}}{\text{Custo Total}}$	1
426	$\frac{\text{Passivo CP}}{\text{Passivo Exigível}}$	12	446	$\frac{\text{Amortizações ano n}}{\text{Amortizações Acumuladas}}$	1
427	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Passivo Total}}$	16	447	$\frac{\text{Amortizações Acumuladas}}{\text{Imobilizado Bruto}}$	7
428	$\frac{\text{Passivo CP}}{\text{Passivo Total}}$	23	448	$\frac{\text{Amortizações Acumuladas}}{\text{Ativo Bruto}}$	7
429	$\frac{\text{Passivo CP}}{\text{Capitais Alheios}}$	1	449	$\frac{\text{Amortizações}}{\text{Variação do Imobilizado}}$	6
430	$\frac{\text{Passivo CP}}{\text{Passivo ML}}$	9	450	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Resultados Operacionais}}$	5
431	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Passivo CP}}$	10	451	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Passivo CP}}$	1
432	$\frac{\text{Passivo Financeiro}}{\text{Passivo da Divida}}$	1	452	$\frac{\text{Impostos}}{\text{Proveitos Totais}}$	1
433	$\frac{\text{Custo das Mercadoreias Vendidas}}{\text{Materias Consumida (CMVMC)}} \frac{\text{Custo Total}}$	2	453	$\frac{\text{Impostos}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	5
434	$\frac{\text{Custos com Pessoal}}{\text{Custos Operacionais}}$	4	454	$\frac{\text{Impostos}}{\text{Ativo}}$	1
435	$\frac{\text{Custos com Pessoal}}{\text{Custo Total}}$	10	455	$\frac{\text{Transferências + Subsídios}}{\text{Proveitos Totais}}$	2

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
456	$\frac{\text{Transferências + Subsídios}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	3	477	$\frac{\text{Resultado Líquido ano n + Amortizações + Provisões}}{\text{Fundos Próprios}}$	1
457	$\frac{\text{Transferências + Subsídios}}{\text{Custos Totais}}$	4	478	$\frac{\text{Resultado Líquido ano n + Amortizações + Provisões}}{\text{Vendas de Bens e Serviços}}$	1
458	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Capital em Dívida}}$	5	479	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Ativo Líquido}}$	4
459	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Custos Operacionais}}$	2	480	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Capitais Permanentes}}$	11
460	$\frac{\text{Imobilizado Líquido}}{\text{Ativo Líquido}}$	9	481	$\frac{\text{Fundos Próprios + Dívidas ML + Proveitos Diferidos}}{\text{Ativo Fixo}}$	1
461	$\frac{\text{Imobilizado}}{\text{Ativo Total}}$	13	482	$\frac{\text{Fundos Patrimoniais}}{\text{Imobilizado Líquido}}$	9
462	$\frac{\text{Imobilizado de Domínio Público}}{\text{Ativo Líquido}}$	6	483	$\frac{\text{Fundos Patrimoniais}}{\text{Imobilizado}}$	1
463	$\frac{\text{Imobilizado}}{\text{Capitais Permanentes}}$	6	484	$\frac{\text{Património}}{\text{Fundos Próprios}}$	2
464	$\frac{\text{Capitais Permanentes}}{\text{Ativo Fixo}}$	4	485	$\frac{\text{Património}}{\text{Ativo Líquido}}$	3
465	$\frac{\text{Capitais Permanentes}}{\text{Imobilizado Líquido}}$	49	486	$\frac{\text{Proveitos Extraordinários}}{\text{Proveitos Totais}}$	1
466	$\frac{\text{Capitais Permanentes + Acrescimos e Diferimentos}}{\text{Ativo Fixo Líquido}}$	2	487	$\frac{\text{Proveitos Financeiros}}{\text{Proveitos Totais}}$	3
467	$\frac{\text{Capital Alheio CP}}{\text{Capital Alheio}}$	1	488	$\frac{\text{Proveitos}}{\text{Ativo}}$	2
468	$\frac{\text{Capital Alheio}}{\text{Fundos Próprios + Fundos Alheio}}$	6	489	$\frac{\text{Proveitos Operacionais}}{\text{Proveitos Totais}}$	3
469	$\frac{\text{Capital Alheio}}{\text{Resultado Operacional + Amortizações + Provisões}}$	1	490	$\frac{\text{Proveitos Extraordinários}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	6
470	$\frac{\text{Existências}}{\text{Ativo Líquido}}$	1	491	$\frac{\text{Proveitos Suplementares}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	2
471	$\frac{\text{Existências}}{\text{Ativo}}$	6	492	$\frac{\text{Cash Flow}}{\text{Proveitos}}$	2
472	$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Ativo}}$	6	493	$\frac{\text{VAB}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	2
473	$\frac{\text{Acrescimos e Diferimentos}}{\text{Passivo}}$	5	494	$\frac{\text{Fundo de Maneio}}{\text{Ativo Circulante}}$	2
474	$\frac{\text{Acrescimos e Diferimentos}}{\text{Ativo Líquido}}$	1	495	$\frac{\text{Fundo de Maneio}}{\text{Existências}}$	1
475	$\frac{\text{Acrescimos e Diferimentos}}{\text{Ativo}}$	7	496	$\frac{\text{Reembolso de Capitais}}{\text{Serviço da Dívida}}$	1
476	$\frac{\text{Resultado Líquido ano n + Amortizações + Provisões}}{\text{Ativo líquido}}$	5	497	$\frac{\text{Meios Libertos Líquidos}}{\text{Ativo}}$	1

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
498	$\frac{\text{Meios Libertos Brutos}}{\text{Vendas + Impostos}}$	1	519	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Fundos Próprios}}$	13
499	$\frac{\text{Reservas Legais}}{\text{Ativo Líquido}}$	1	520	$\frac{\text{Passivo CP}}{\text{Fundos Próprios}}$	11
500	$\frac{\text{Cooperação Técnica Financeira}}{\text{Receita Total}}$	1	521	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Fundos Próprios}}$	13
501	$\frac{\text{Cooperação Técnica Financeira}}{\text{Despesa Total}}$	1	522	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Ativo Líquido}}$	29
502	$\frac{\text{Provisões para Risco}}{\text{Ativo}}$	5	523	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Capital Próprio}}$	5
503	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Fundo de Maneio}}$	2	524	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Capital Próprio}}$	3
504	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Dividas a pagar CP}}$	2	525	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Imobilizado Corporeo}}$	9
505	$\frac{\text{Ativo}}{\text{Fundos Próprios}}$	3	526	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Receita Capital}}$	1
506	$\frac{\text{Ativo Corrente}}{\text{Fundos Próprios}}$	1	527	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Receita Total}}$	2
507	$\frac{\text{Ativo Fixo}}{\text{Capitais Permanentes}}$	2	528	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Receita Total}}$	2
508	$\frac{\text{Ativo}}{\text{Passivo}}$	7	529	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Capacidade de Autofinanciamento}}$	1
509	$\frac{\text{Ativo Curto Prazo (CP)}}{\text{Passivo CP}}$	3	530	$\frac{\text{CMVMC}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	1
510	$\frac{\text{Ativo Fixo}}{\text{Endividamento Médio e Longo Prazo (ML)}}$	13	531	$\frac{\text{CMVMC}}{\text{Vendas e Impostos}}$	1
511	$\frac{\text{Ativo Fixo – Capitais Permanentes}}{\text{Passivo ML}}$	1	532	$\frac{\text{Custos Operacionais}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	2
512	$\frac{\text{Ativo Fixo}}{\text{Capital Próprio + Passivo ML}}$	1	533	$\frac{\text{Custos Extraordinários}}{\text{Proveitos Extraordinários}}$	1
513	$\frac{\text{Vendas e Prestação de Serviços}}{\text{Capitais Próprios}}$	1	534	$\frac{\text{FSE}}{\text{Vendas e Impostos}}$	1
514	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Ativo}}$	23	535	$\frac{\text{Custos Financeiros}}{\text{Vendas}}$	1
515	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Ativo Fixo}}$	1	536	$\frac{\text{Custos Financeiros}}{\text{Proveitos Financeiros}}$	1
516	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Ativo Líquido}}$	4	537	$\frac{\text{Custo Fixo}}{\text{Ativo Líquido}}$	1
517	$\frac{\text{Passivo ML}}{\text{Ativo}}$	3	538	$\frac{\text{Recursos Permanentes}}{\text{Passivo}}$	6
518	$\frac{\text{Passivo CP}}{\text{Ativo}}$	1	539	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	1

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
540	$\frac{\text{Despesa com Pessoal + FSE}}{\text{Vendas e Impostos}}$	1	549	$\frac{\text{Capital Alheio CP}}{\text{Imobilizado Líquido}}$	6
541	$\frac{\text{Encargos Financeiros}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	2	550	$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Divida a pagar CP}}$	2
542	$\frac{\text{Transferências + Subsídios (externos)}}{\text{Custos Totais}}$	1	551	$\frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Encargos Financeiros}}$	5
543	$\frac{\text{Imobilizado}}{\text{Passivo ML}}$	1	552	$\frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Serviço da Divida}}$	5
544	$\frac{\text{Capitais Permanentes}}{\text{Passivo}}$	1	553	$\frac{\text{Capitais Próprios}}{\text{Capitais Alheios}}$	3
545	$\frac{\text{Capital Alheio}}{\text{Imobilizado Líquido}}$	1	554	$\frac{\text{Proveitos Totais}}{\text{Custos Totais}}$	5
546	$\frac{\text{Capital Alheio ML}}{\text{Imobilizado Líquido}}$	5	555	$\frac{\text{Proveitos Operacionais}}{\text{Custos Operacionais}}$	1
547	$\frac{\text{Capital Alheio}}{\text{Fundos Próprios}}$	6	556	$\frac{\text{Trabalhos para a Própria Entidade}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	2
548	$\frac{\text{Capital Alheio ML}}{\text{Fundos Próprios}}$	1			

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.2: Indicadores de Evolução

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
557	$\frac{\text{Ativo Corrente ano n}}{\text{Ativo Corrente ano n - 1}}$	1	564	$\frac{\text{Divida ML ano n}}{\text{Divida ML ano n - 1}}$	2
558	$\frac{\text{Passivo ano n}}{\text{Passivo ano n - 1}}$	1	565	$\frac{\text{Divida a Instituições de Crédito ano n}}{\text{Divida a Instituições de Crédito ano n - 1}}$	1
559	$\frac{\text{Passivo ML ano n}}{\text{Passivo ML ano n - 1}}$	1	566	$\frac{\text{Investimento ano n}}{\text{Investimento ano n - 1}}$	5
560	$\frac{\text{Passivo CP ano n}}{\text{Passivo CP ano n - 1}}$	1	567	$\frac{\text{Imobilizado Líquido ano n}}{\text{Imobilizado Líquido ano n - 1}}$	1
561	$\frac{\text{Fornecimentos e Serviços Externos (FSE) ano n}}{\text{FSE ano n - 1}}$	1	568	$\frac{\text{Proveitos Totais ano n}}{\text{Proveitos Totais ano n - 1}}$	1
562	$\frac{\text{Custo Total ano n}}{\text{Custo Total ano n - 1}}$	3	569	$\frac{\text{Proveitos Diferidos ano n}}{\text{Proveitos Diferidos ano n - 1}}$	1
563	$\frac{\text{Divida CP ano n}}{\text{Divida CP ano n - 1}}$	5	570	$\frac{\text{Fundos Próprios ano n}}{\text{Fundos Próprios ano n - 1}}$	2

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.3: Indicadores de Endividamento

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
571	$\frac{\text{Endividamento ML}}{\text{Ativo Fixo}}$	1	586	$\frac{\text{Divida ML}}{\text{Imobilizado Liquido}}$	1
572	$\frac{\text{Emprestimos}}{\text{Ativo Liquido}}$	9	587	$\frac{\text{Divida ML}}{\text{Ativo Liquido}}$	16
573	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Ativo Liquido}}$	14	588	$\frac{\text{Divida ML}}{\text{Ativo}}$	5
574	$\frac{\text{Emprestimos CP}}{\text{Ativo Liquido}}$	7	589	$\frac{\text{Divida CP}}{\text{Ativo Liquido}}$	12
575	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Ativo}}$	5	590	$\frac{\text{Divida ML}}{\text{Fundos Próprios}}$	3
576	$\frac{\text{Emprestimos ML}}{\text{Passivo}}$	5	591	$\frac{\text{Divida a 3º}}{\text{Fundos Próprios}}$	2
577	$\frac{\text{Divida ML}}{\text{Passivo}}$	25	592	$\frac{\text{Divida a 3º CP}}{\text{Fundos Próprios}}$	2
578	$\frac{\text{Divida Financeira ML}}{\text{Passivo}}$	3	593	$\frac{\text{Divida a 3º CP}}{\text{Ativo}}$	7
579	$\frac{\text{Divida a Instituições de Crédito ML}}{\text{Passivo ML}}$	2	594	$\frac{\text{Divida a 3º ML}}{\text{Fundos Próprios}}$	3
580	$\frac{\text{Divida CP}}{\text{Passivo}}$	17	595	$\frac{\text{Divida a 3º ML}}{\text{Ativo}}$	7
581	$\frac{\text{Divida a 3º CP}}{\text{Divida Total}}$	1	596	$\frac{\text{Divida a 3º ML}}{\text{Capitais Permanentes}}$	6
582	$\frac{\text{Divida}}{\text{Fundos Próprios + Passivo}}$	18	597	$\frac{\text{Divida CP}}{\text{Patrimonio Liquido}}$	6
583	$\frac{\text{Divida a 3º ML}}{\text{Fundos Próprios + Passivo}}$	5	598	$\frac{\text{Divida ML}}{\text{Patrimonio Liquido}}$	6
584	$\frac{\text{Divida a 3º CP}}{\text{Fundos Próprios + Passivo}}$	12	599	$\frac{\text{Divida CP}}{\text{Fundo de Maneio}}$	1
585	$\frac{\text{Divida a Pagar}}{\text{Ativo Liquido}}$	5			

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.4: Indicadores de Liquidez

N.º	Indicador	Rácios	N.º(*)
600	Liquidez	$\frac{\text{Dividas a pagar CP}}{\text{Dividas a Receber CP} + \text{Disponibilidades}}$	2
601	Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	160
602	Liquidez Reduzida	$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Existencias}}{\text{Passivo Circulante}}$	69
603	Liquidez Imediata	$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$	104

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.5: Indicadores de Rendibilidade

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
604	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Ativo}}$	14	611	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Fundos Alheios}}$	2
605	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Ativo Fixo}}$	3	612	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Investimento}}$	2
606	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Ativo Líquido}}$	8	613	$\frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Capitais Permanentes}}$	6
607	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Capitais Permanentes}}$	3	614	$\frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Vendas de Bens e Serviços}}$	5
608	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Custo Total}}$	1	615	$\frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Ativo Líquido}}$	10
609	$\frac{\text{Resultado Líquido ano } n}{\text{Vendas de Bens e Serviços}}$	4	616	$\frac{\text{Resultado Financeiro}}{\text{Proveitos Operacionais}}$	1
610	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Fundos Próprios}}$	30	617	$\frac{\text{Resultado Líquido ano } n}{\text{Proveitos Operacionais}}$	1

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.6: Indicadores de Solvabilidade

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
618	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Passivo}}$	104	622	$\frac{\text{Dividas a 3º}}{\text{Ativo}}$	13
619	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Passivo CP}}$	6	623	$\frac{\text{Fundos Próprios – Bens de Domínio Público}}{\text{Passivo}}$	3
620	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Passivo – Proveitos Diferidos}}$	1	624	$\frac{\text{Ativo Líquido – Bens de Domínio Público}}{\text{Passivo}}$	11
621	$\frac{\text{Ativo Líquido}}{\text{Passivo}}$	30			

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.7: Indicadores de Autonomia Financeira

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
625	$\frac{\text{Fundos Patrimonial}}{\text{Ativo Líquido}}$	71	629	$\frac{\text{Fundos Próprios + Passivo}}{\text{Passivo}}$	4
626	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Ativo}}$	72	630	$\frac{\text{Fundos Próprios + Passivo}}{\text{Ativo Líquido}}$	1
627	$\frac{\text{Fundos Próprios}}{\text{Passivo ML}}$	7	631	$\frac{\text{Autonomia Financeira}}{\text{Receitas Próprias de Funcionamento}}$	1
628	$\frac{\text{Passivo}}{\text{Fundos Próprios + Passivo}}$	2			

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.8: Indicadores de Prazos

N.º	Indicador	Rácios	N.º(*)
632	Prazo Médio de Pagamento 1	$\frac{\text{Dividas a Fornecedores}}{\text{Aquisições de Bens e Serviços}} \times 365$	33
633	Prazo Médio de Recebimento	$\frac{\text{Clientes e outros devedores}}{\text{Proveitos}} \times 365$	10
634	Prazo Médio de Pagamento 2	$\frac{\text{Dividas a 3º (excepto empréstimos, OT, cauções e garantias de fornecedores em dinheiro)}}{\text{Aquisições de Bens e Serviços + Transferências + Subsídios}} \times 365$	2
635	Prazo Médio de Pagamento - Imobilizado	$\frac{\text{Dividas a Fornecedores de Imobilizado}}{\text{Aquisições de Bens de Imobilizado}} \times 365$	2
636	Prazo de Segurança de Liquidez	$\frac{\text{Ativo Circulante – Existências}}{\text{Despesas Operacionais}} \times 365$	1

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Subgrupo 2.9: Outros Indicadores Patrimoniais

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
637	$\frac{\text{Divida a 3º CP}}{\text{nº Habitantes}}$	1	642	$\frac{\text{Investimento}}{\text{Km}^2}$	25
638	$\frac{\text{Divida Total a Pagar}}{\text{nº Habitantes}}$	1	643	$\frac{\text{Investimento}}{\text{nº Trabalhadores}}$	13
639	$\frac{\text{Divida Total a Pagar} - (\text{Divida a Receber} + \text{Disponibilidades})}{\text{nº Habitantes}}$	2	644	$\frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{nº Habitantes}}$	2
640	$\frac{\text{Dívidas}}{\text{nº Habitantes}}$	5	645	$\frac{\text{Valor Acrescentado Bruto (VAB)}}{\text{nº Trabalhadores}}$	1
641	$\frac{\text{Investimento}}{\text{nº Habitantes}}$	49	646	$\frac{\text{Patrimônio Final Bruto}}{\text{Patrimônio Inicial Bruto}}$	1

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Composição do Grupo 3: Outros Indicadores de Gestão – Não Rácios

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
647	Saldo primário na ótica dos compromissos = [Receita Total - Ativos Financeiros (receita) - Passivos Financeiros (receita)] - [Despesa Total - Ativos Financeiros (despesa) - Passivos Financeiros (despesa)] + [Juros e Outros Encargos (despesa)]	3	653	Divida ML ano n - Divida ML ano n - 1	1
648	Saldo Inicial Conta Gerência - Saldo Final Conta Gerência	1	654	Existências + Dívidas de 3º + Disponibilidades	1
649	Poupança Corrente - Amortização do Capital	1	655	Capitais Permanentes = Fundos Próprios + Capital Alheio ML + Subsídios ao Investimento	2
650	Despesas Correntes + Passivo Financeiro	1	656	VAB = Proveitos Operacionais - (CMVMC + FSE)	1
651	Endividamento Líquido ano n - Endividamento Líquido ano n - 1	2	657	Fundo de Maneio = Ativo Circulante - Passivo Circulante	9
652	Divida CP ano n - Divida CP ano n - 1	2	658	Ativo Fixo Líquido = Bens de Domínio Público + Imobilizado Corpóreo + Incorpóreo + Investimento + Dívidas a 3º	1

N.º	Rácio	N.º(*)	N.º	Rácio	N.º(*)
659	Necessidades Cíclicas = Existências + Clientes + Adiantamento a Fornecedores + Outros Devedores	1	663	Meios Libertos Totais = Autofinanciamento Bruto + Encargos Financeiros	1
660	Recursos Cíclicos = Fornecedores + Adiantamento de Clientes + Outros Credores	1	664	Meios Libertos Brutos Operacionais (EBITDA) = resultados Operacionais + Amortizações + Provisões	8
661	Meios Libertos Líquido = Resultado Líquido do Exercício + Amortizações + Provisões	7	665	Stock da Dívida = Impostos Diretos + FEF	1
662	Bens Domínio Público + Imobilizado	1			

(*) N.º de municípios que divulgam o indicador.

Cálculos auxiliares aos indicadores:

Receita efetiva = receita correntes + receitas de capital – ativos financeiros – passivos financeiros.

Despesa efetiva = despesas corrente + despesas de capital – ativos financeiros – passivos financeiros.

Saldo global ou efetivo = receitas efetivas – despesas efetivas

Despesa primária = despesa efetiva – juros. Despesa corrente primária = despesa corrente – juros

Saldo primário = receitas efetivas – despesas primárias ou saldo primário = saldo global + juros

Receita relevante = impostos locais + transferências OE + dividendos das empresas locais

Despesas de funcionamento = despesas com pessoal + aquisições de bens e serviços+ outras despesas correntes

Receita líquida = receita bruta - reembolsos - devoluções

Serviço da dívida = amortizações + juros

Receita de estrutura = impostos diretos + fundos municipais correntes + outras transferências correntes

Receita de funcionamento = impostos diretos + taxas, multas e outras penalidades + venda de bens e prestações de serviços correntes + outras receitas correntes

Despesa de estrutura = pessoal + transferências correntes + serviço da dívida

Despesa de funcionamento = aquisição de bens e serviços correntes + outras despesas correntes

Receitas próprias = impostos diretos + impostos indiretos + taxas, multas e outras penalidades + rendimentos de propriedade + venda de bens e serviços correntes + ativos financeiros + outras receitas de capital

Receita cobrada localmente = impostos diretos e indiretos + taxas, multas e outras penalidades + rendimentos de propriedade + venda de bens e serviços correntes + outras receitas correntes + venda de bens de investimento + outras receitas de capital

Despesa de investimento = aquisição de bens de investimento + transferências de capital + ativos financeiros + outras despesas de capital

Ativo circulante = disponibilidades + aplicações financeiras de curto prazo + créditos de curto prazo + existências

Passivo circulante = dívidas a terceiros a curto prazo

Ativo líquido = disponibilidades + aplicações financeiras de curto prazo + créditos de curto prazo

Ativo monetário = disponibilidades + aplicações financeiras de curto prazo

Capitais alheios = dívidas a terceiros a médio e longo prazo + dívidas a terceiros a curto prazo

Capitais permanentes = capitais próprios + dívidas a terceiros de médio e longo prazos

Imobilizado líquido = bens de domínio público + imobilizações incorpóreas + imobilizações corpóreas

Receita geral = receita total + outras receitas

APÊNDICE 2: FREQUÊNCIAS ABSOLUTAS POR MUNICÍPIO E POR GRUPO DE INDICADORES (ORÇAMENTAIS, PATRIMONIAIS E OUTROS INDICADORES DE GESTÃO)

Municípios	Total de Indicadores	1. Indicadores Orçamentais	2. Indicadores Patrimoniais	3. Outros Indicadores de Gestão
Abrantes	51	33	18	0
Águeda	14	8	6	0
Aguiar da Beira	20	14	6	0
Alandroal	0	0	0	0
Albergaria-a-Velha	0	0	0	0
Albufeira	56	47	9	0
Alcácer do Sal	4	0	4	0
Alcanena	17	9	8	0
Alcobaça	30	19	11	0
Alcochete	13	13	0	0
Alcoutim	14	13	1	0
Alenquer	4	0	4	0
Alfândega da Fé	5	5	0	0
Aljezur	0	0	0	0
Aljustrel	37	37	0	0
Almada	16	2	14	0
Almeida	25	15	10	0
Almeirim	22	9	13	0
Almodôvar	22	16	6	0
Alpiarça	0	0	0	0
Alter do Chão	24	16	8	0
Alvaiázere	4	1	3	0
Alvito	24	22	2	0
Amadora	19	18	1	0
Amarante	6	0	6	0
Amares	11	9	2	0
Anadia	31	24	7	3
Angra do Heroísmo	15	2	13	2
Ansião	21	17	4	0
Arcos de Valdevez	0	0	0	0
Arganil	16	16	0	0
Armamar	15	12	3	0
Arouca	8	0	8	1
Arraiolos	13	8	5	2
Arronches	53	41	12	0
Arruda dos Vinhos	6	1	5	0
Aveiro	18	13	5	0
Avis	22	22	0	0
Azambuja	3	0	3	0
Baião	0	0	0	0

Municípios	Total de Indicadores	1. Indicadores Orçamentais	2. Indicadores Patrimoniais	3. Outros Indicadores de Gestão
Barcelos	46	32	14	2
Barrancos	58	35	23	0
Barreiro	29	22	7	0
Batalha	10	1	9	0
Beja	9	9	0	0
Belmonte	16	14	2	0
Benavente	42	32	10	0
Bombarral	36	21	15	0
Borba	11	0	11	1
Boticas	20	14	6	1
Braga	20	17	3	0
Bragança	17	16	1	0
Cabeceira de Basto	4	4	0	0
Cadaval	40	31	9	0
Caldas da Rainha	5	0	5	0
Calheta (R. A. Açores)	22	18	4	0
Calheta (R. A. Madeira)	7	3	4	0
Câmara de Lobos	0	0	0	0
Caminha	13	13	0	0
Campo Maior	1	0	1	0
Cantanhede	21	0	21	0
Carrazeda de Ansiães	3	0	3	0
Carregal do Sal	65	55	10	0
Cartão	0	0	0	0
Cascais	14	14	0	1
Castanheira de Pêra	48	47	1	0
Castelo Branco	25	16	9	0
Castelo de Paiva	32	13	19	0
Castelo de Vide	54	27	27	0
Castro Daire	29	22	7	0
Castro Marim	5	0	5	0
Castro Verde	33	30	3	0
Celorico da Beira	3	0	3	0
Celorico de Basto	0	0	0	0
Chamusca	21	14	7	0
Chaves	34	34	0	0
Cinfães	14	9	5	0
Coimbra	49	27	22	2
Condeixa-a-Nova	26	13	13	0
Constância	14	14	0	0
Coruche	7	0	7	5
Corvo	23	14	9	0
Covilhã	18	18	0	0

Municípios	Total de Indicadores	1. Indicadores Orçamentais	2. Indicadores Patrimoniais	3. Outros Indicadores de Gestão
Cuba	5	0	5	0
Elvas	15	10	5	0
Entroncamento	22	14	8	0
Espinho	0	0	0	0
Esposende	12	0	12	0
Estarreja	60	48	12	0
Estremoz	4	0	4	1
Évora	19	14	5	0
Fafe	7	4	3	0
Faro	0	0	0	0
Felgueiras	27	5	22	0
Ferreira do Alentejo	16	0	16	0
Ferreira do Zêzere	14	9	5	0
Figueiró dos Vinhos	0	0	0	0
Figueira Castelo Rodrigo	8	4	4	0
Figueira da Foz	25	25	0	0
Fornos de Algodres	25	8	17	0
Freixo de Espada à Cinta	13	9	4	0
Fronteira	55	42	13	0
Funchal	4	4	0	0
Fundão	0	0	0	0
Gavião	32	15	17	0
Góis	20	11	9	0
Golegã	11	4	7	0
Gondomar	13	13	0	0
Gouveia	29	29	0	0
Grândola	23	15	8	2
Guarda	25	19	6	0
Guimarães	12	0	12	0
Horta	20	15	5	0
Idanha-a-Nova	25	24	1	0
Ílhavo	2	0	2	0
Lagoa (Algarve)	8	7	1	0
Lagoa (R. A. Açores)	8	7	1	0
Lagos	19	15	4	0
Lajes das Flores	3	1	2	0
Lajes do Pico	32	18	14	0
Lamego	38	21	17	0
Leiria	53	40	13	0
Lisboa	31	19	12	0
Loulé	14	8	6	0
Loures	48	41	7	0
Lourinhã	18	14	4	0
Lousã	6	0	6	0
Lousada	17	9	8	0
Mação	16	13	3	0

Municípios	Total de Indicadores	1. Indicadores Orçamentais	2. Indicadores Patrimoniais	3. Outros Indicadores de Gestão
Macedo de Cavaleiros	26	11	15	0
Machico	0	0	0	0
Madalena	8	8	0	0
Mafra	19	8	11	0
Maia	70	45	25	0
Mangualde	7	0	7	2
Manteigas	29	23	6	0
Marco de Canaveses	0	0	0	0
Marinha Grande	23	16	7	0
Marvão	7	0	7	0
Matosinhos	24	11	13	0
Mealhada	15	10	5	0
Mêda	17	13	4	0
Melgaço	16	16	0	0
Mértola	18	10	8	0
Mesão Frio	4	4	0	0
Mira	4	4	0	0
Miranda do Corvo	24	13	11	0
Miranda do Douro	0	0	0	0
Mirandela	9	9	0	0
Mogadouro	0	0	0	0
Moimenta da Beira	18	18	0	0
Moita	14	14	0	0
Monção	0	0	0	0
Monchique	36	13	23	0
Mondim de Basto	23	21	2	0
Monforte	23	17	6	0
Montalegre	0	0	0	0
Montemor-o-Novo	0	0	0	0
Montemor-o-Velho	79	65	14	0
Montijo	0	0	0	0
Mortágua	22	11	11	0
Moura	11	2	9	1
Mourão	30	20	10	0
Murça	16	10	6	0
Murtosa	46	30	16	0
Nazaré	8	3	5	0
Nelas	0	0	0	0
Nisa	3	0	3	0
Nordeste	18	18	0	0
Óbidos	23	13	10	0
Odemira	19	12	7	0
Odivelas	31	19	12	0
Oeiras	16	0	16	0
Oleiros	12	9	3	0
Olhão	22	9	13	0

Municípios	Total de Indicadores	1. Indicadores Orçamentais	2. Indicadores Patrimoniais	3. Outros Indicadores de Gestão
Oliveira de Azeméis	49	31	18	3
Oliveira de Frades	33	19	14	0
Oliveira do Bairro	4	4	0	0
Oliveira do Hospital	0	0	0	0
Ourém	61	48	13	0
Ourique	2	2	0	0
Ovar	13	0	13	0
Paços de Ferreira	14	8	6	0
Palmela	38	37	1	0
Pampilhosa da Serra	8	8	0	0
Paredes	8	3	5	0
Paredes de Coura	13	7	6	0
Penacova	14	5	9	0
Penafiel	18	12	6	0
Penalva do Castelo	11	8	3	0
Penamacor	29	24	5	0
Penedono	42	37	5	0
Penela	0	0	0	0
Peniche	15	11	4	0
Peso da Régua	18	17	1	0
Pinhel	11	8	3	0
Pombal	28	24	4	0
Ponta Delgada	38	18	20	0
Ponta do Sol	38	31	7	0
Ponte da Barca	6	6	0	0
Ponte de Lima	7	7	0	0
Ponte de Sor	26	16	10	0
Portalegre	43	42	1	0
Portel	16	7	9	0
Portimão	30	29	1	1
Porto	28	12	16	0
Porto de Mós	9	0	9	0
Porto Santo	0	0	0	0
Póvoa de Lanhoso	45	36	9	0
Póvoa de Varzim	0	0	0	0
Proença-a-Nova	22	20	2	0
Redondo	43	22	21	0
Reguengos de Monsaraz	53	33	20	0
Resende	20	16	4	0
Ribeira Brava	18	11	7	0
Ribeira de Pena	0	0	0	0
Ribeira Grande	7	0	7	0
Rio Maior	29	16	13	0
Sabrosa	0	0	0	0
Sabugal	31	28	3	0
Salvaterra de Magos	42	31	11	0

Municípios	Total de Indicadores	1. Indicadores Orçamentais	2. Indicadores Patrimoniais	3. Outros Indicadores de Gestão
Santa Comba Dão	3	3	0	0
Santa Cruz	0	0	0	0
Santa Cruz da Graciosa	47	39	8	0
Santa Cruz das Flores	0	0	0	0
Santa Maria da Feira	15	15	0	0
Santa Marta de Penaguião	47	13	34	1
Santana	0	0	0	0
Santarém	23	9	14	0
Santiago do Cacém	0	0	0	0
Santo Tirso	0	0	0	0
São Brás de Alportel	15	10	5	0
São João da Madeira	0	0	0	0
São João da Pesqueira	0	0	0	0
São Pedro do Sul	12	7	5	0
São Roque do Pico	43	18	25	0
São Vicente	0	0	0	0
Sardoal	28	12	16	0
Sátão	18	11	7	0
Seia	29	18	11	2
Seixal	10	7	3	0
Sernancelhe	17	12	5	0
Serpa	5	0	5	0
Sertã	0	0	0	0
Sesimbra	31	23	8	0
Setúbal	22	19	3	0
Sever do Vouga	5	5	0	0
Silves	40	21	19	0
Sines	0	0	0	0
Sintra	25	10	15	5
Sobral Monte Agraço	7	5	2	0
Soure	0	0	0	0
Sousel	19	0	19	0
Tábua	15	15	0	0
Tarouca	20	16	4	0
Tavira	29	15	14	0
Terras de Bouro	19	16	3	0
Tomar	44	30	14	2
Tondela	0	0	0	0
Torre de Moncorvo	0	0	0	0
Torres Novas	12	4	8	0
Torres Vedras	15	7	8	0
Trancoso	0	0	0	0
Trofa	8	5	3	0
Vagos	0	0	0	0
Vale de Cambra	15	15	0	0

Municípios	Total de Indicadores	1. Indicadores Orçamentais	2. Indicadores Patrimoniais	3. Outros Indicadores de Gestão
Valença	24	12	12	0
Valongo	14	14	0	0
Valpaços	12	3	9	0
Velas	0	0	0	0
Vendas Novas	25	20	5	1
Viana do Alentejo	5	0	5	0
Viana do Castelo	5	0	5	0
Vidigueira	26	12	14	0
Vieira do Minho	7	7	0	0
Vila da Praia da Vitória	0	0	0	0
Vila de Rei	39	23	16	0
Vila do Bispo	20	13	7	0
Vila do Conde	6	3	3	0
Vila do Porto	15	15	0	0
Vila Flor	14	8	6	0
Vila Fraca de Xira	10	1	9	0
Vila Franca do Campo	11	8	3	0
Vila Nova da Barquinha	3	0	3	0
Vila Nova de Cerveira	22	16	6	4
Vila Nova de Famalicão	20	12	8	0
Vila Nova de Foz Côa	23	17	6	0
Vila Nova de Gaia	5	5	0	0
Vila Nova de Paiva	54	41	13	0
Vila Nova de Poiares	17	17	0	0
Vila Pouca de Aguiar	18	10	8	0
Vila Real	6	0	6	0
V. Real de Santo António	0	0	0	0
Vila Velha de Ródão	29	29	0	0
Vila Verde	32	18	14	0
Vila Viçosa	0	0	0	0
Vimioso	0	0	0	0
Vinhais	0	0	0	0
Viseu	15	0	15	0
Vizela	4	4	0	0
Vouzela	23	18	5	0

APÊNDICE 3: TESTES DE NORMALIDADE

Testes de Normalidade							
Indicadores	Dimensão	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
Total de Indicadores	Pequena	0,121	177	0	0,915	177	0
	Média	0,141	100	0	0,896	100	0
	Grande	0,168	24	0,079	0,889	24	0,013
1. Indicadores Orçamentais	Pequena	0,153	177	0	0,878	177	0
	Média	0,192	100	0	0,83	100	0
	Grande	0,199	24	0,015	0,905	24	0,027
2. Indicadores Patrimoniais	Pequena	0,186	177	0	0,829	177	0
	Média	0,16	100	0	0,882	100	0
	Grande	0,17	24	0,07	0,915	24	0,045
3. Outros Indicadores de Gestão	Pequena	0,521	177	0	0,218	177	0
	Média	0,53	100	0	0,274	100	0
	Grande	0,476	24	0	0,432	24	0
Total de Indicadores	Norte	0,148	84	0	0,87	84	0
	Centro	0,128	78	0,003	0,896	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,102	50	0,200*	0,954	50	0,05
	Alentejo	0,121	45	0,095	0,909	45	0,002
	Algarve	0,119	16	,200*	0,938	16	0,328
	Arq. da Madeira	0,305	10	0,009	0,638	10	0
	Arq. dos Açores	0,125	18	0,200*	0,917	18	0,113
1. Indicadores Orçamentais	Norte	0,166	84	0	0,847	84	0
	Centro	0,159	78	0	0,863	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,14	50	0,016	0,905	50	0,001
	Alentejo	0,19	45	0	0,856	45	0
	Algarve	0,231	16	0,022	0,843	16	0,011
	Arq. da Madeira	0,337	10	0,002	0,591	10	0
	Arq. dos Açores	0,192	18	0,077	0,855	18	0,01
2. Indicadores Patrimoniais	Norte	0,228	84	0	0,761	84	0
	Centro	0,158	78	0	0,882	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,087	50	0,200*	0,95	50	0,034
	Alentejo	0,148	45	0,015	0,89	45	0
	Algarve	0,174	16	0,200*	0,862	16	0,021
	Arq. da Madeira	0,425	10	0	0,631	10	0
	Arq. dos Açores	0,205	18	0,043	0,82	18	0,003
3. Outros Indicadores de Gestão	Norte	0,522	84	0	0,257	84	0
	Centro	0,538	78	0	0,235	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,52	50	0	0,273	50	0
	Alentejo	0,508	45	0	0,41	45	0
	Algarve	0,536	16	0	0,273	16	0
	Arq. dos Açores	0,538	18	0	0,253	18	0

Testes de Normalidade							
Indicadores	Dimensão	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
1.1 Indicadores Orçamentais de Estrutura e Cobertura	Pequena	0,149	177	0	0,89	177	0
	Média	0,187	100	0	0,84	100	0
	Grande	0,159	24	0,117	0,892	24	0,014
1.2 Indicadores Orçamentais de Evolução	Pequena	0,526	177	0	0,255	177	0
	Média	0,512	100	0	0,377	100	0
	Grande	0,422	24	0	0,623	24	0
1.3 Indicadores Orçamentais de Endividamento	Pequena	0,338	177	0	0,664	177	0
	Média	0,331	100	0	0,504	100	0
	Grande	0,277	24	0	0,677	24	0
1.4 Indicadores Orçamentais de Execução	Pequena	0,519	177	0	0,328	177	0
	Média	0,443	100	0	0,512	100	0
	Grande	0,395	24	0	0,568	24	0
1.5 Indicadores Orçamentais de Outros	Pequena	0,444	177	0	0,381	177	0
	Média	0,442	100	0	0,352	100	0
	Grande	0,412	24	0	0,596	24	0
2.1 Indicadores Patrimoniais de Estrutura e Cobertura	Pequena	0,3	177	0	0,572	177	0
	Média	0,273	100	0	0,677	100	0
	Grande	0,192	24	0,023	0,886	24	0,011
2.2 Indicadores Patrimoniais de Evolução	Pequena	0,529	177	0	0,133	177	0
	Média	0,535	100	0	0,157	100	0
	Grande	0,492	24	0	0,472	24	0
2.3 Indicadores Patrimoniais de Endividamento	Pequena	0,413	177	0	0,566	177	0
	Média	0,394	100	0	0,632	100	0
	Grande	0,371	24	0	0,7	24	0
2.4 Indicadores Patrimoniais de Liquidez	Pequena	0,252	177	0	0,806	177	0
	Média	0,273	100	0	0,789	100	0
	Grande	0,3	24	0	0,756	24	0

Testes de Normalidade							
Indicadores	Dimensão	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
2.5 Indicadores Patrimoniais de Rendibilidade	Pequena	0,487	177	0	0,394	177	0
	Média	0,498	100	0	0,375	100	0
	Grande	0,458	24	0	0,36	24	0
2.6 Indicadores Patrimoniais de Solvabilidade	Pequena	0,351	177	0	0,696	177	0
	Média	0,327	100	0	0,696	100	0
	Grande	0,259	24	0	0,791	24	0
2.7 Indicadores Patrimoniais de Autonomia Financeira	Pequena	0,344	177	0	0,684	177	0
	Média	0,321	100	0	0,71	100	0
	Grande	0,358	24	0	0,637	24	0
2.7 Indicadores Patrimoniais de Prazos	Pequena	0,515	177	0	0,379	177	0
	Média	0,531	100	0	0,276	100	0
	Grande	0,423	24	0	0,522	24	0
2.9 Indicadores Patrimoniais de Outros	Pequena	0,471	177	0	0,512	177	0
	Média	0,482	100	0	0,476	100	0
	Grande	0,417	24	0	0,621	24	0

Testes de Normalidade							
Indicadores	Dimensão	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
1.1 Indicadores Orçamentais de Estrutura e Cobertura	Norte	0,18	84	0	0,829	84	0
	Centro	0,144	78	0	0,897	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,12	50	0,068	0,918	50	0,002
	Alentejo	0,188	45	0	0,86	45	0
	Algarve	0,216	16	0,045	0,806	16	0,003
	Arq. da Madeira	0,346	10	0,001	0,6	10	0
	Arq. dos Açores	0,19	18	0,086	0,846	18	0,007
1.2 Indicadores Orçamentais de Evolução	Norte	0,504	84	0	0,387	84	0
	Centro	0,516	78	0	0,302	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,515	50	0	0,383	50	0
	Alentejo	0,534	45	0	0,203	45	0
	Algarve	0,51	16	0	0,405	16	0
	Arq. da Madeira	0,524	10	0	0,366	10	0
	Arq. dos Açores	0,516	18	0	0,377	18	0
1.3 Indicadores Orçamentais de Endividamen to	Norte	0,385	84	0	0,678	84	0
	Centro	0,296	78	0	0,564	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,308	50	0	0,626	50	0
	Alentejo	0,356	45	0	0,671	45	0
	Algarve	0,414	16	0	0,644	16	0
	Arq. da Madeira	0,524	10	0	0,366	10	0
	Arq. dos Açores	0,392	18	0	0,624	18	0
1.4 Indicadores Orçamentais de Execução	Norte	0,503	84	0	0,393	84	0
	Centro	0,48	78	0	0,44	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,429	50	0	0,568	50	0
	Alentejo	0,508	45	0	0,347	45	0
	Algarve	0,48	16	0	0,507	16	0
	Arq. da Madeira	0,524	10	0	0,366	10	0
	Arq. dos Açores	0,538	18	0	0,253	18	0
1.5 Indicadores Orçamentais de Outros	Norte	0,507	84	0	0,321	84	0
	Centro	0,403	78	0	0,437	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,377	50	0	0,39	50	0
	Alentejo	0,462	45	0	0,409	45	0
	Algarve	0,369	16	0	0,557	16	0
	Arq. da Madeira	0,472	10	0	0,532	10	0
	Arq. dos Açores	0,497	18	0	0,309	18	0
2.1 Indicadores Patrimoniais de Estrutura e Cobertura	Norte	0,317	84	0	0,581	84	0
	Centro	0,291	78	0	0,631	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,194	50	0	0,821	50	0
	Alentejo	0,242	45	0	0,693	45	0
	Algarve	0,331	16	0	0,67	16	0
	Arq. dos Açores	0,297	18	0	0,652	18	0
2.2 Indicadores Patrimoniais de Evolução	Norte	0,536	84	0	0,178	84	0
	Centro	0,533	78	0	0,177	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,533	50	0	0,253	50	0
	Alentejo	0,514	45	0	0,214	45	0
2.3 Indicadores Patrimoniais de Endividamen to	Norte	0,485	84	0	0,376	84	0
	Centro	0,396	78	0	0,633	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,308	50	0	0,755	50	0
	Alentejo	0,313	45	0	0,688	45	0
	Algarve	0,484	16	0	0,496	16	0
	Arq. da Madeira	0,482	10	0	0,509	10	0
	Arq. dos Açores	0,476	18	0	0,52	18	0

Testes de Normalidade							
Indicadores	Dimensão	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
2.4 Indicadores Patrimoniais de Liquidez	Norte	0,383	84	0	0,686	84	0
	Centro	0,247	78	0	0,801	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,208	50	0	0,877	50	0
	Alentejo	0,198	45	0	0,844	45	0
	Algarve	0,224	16	0,03	0,851	16	0,014
	Arq. da Madeira	0,412	10	0	0,647	10	0
	Arq. dos Açores	0,239	18	0,008	0,805	18	0,002
2.5 Indicadores Patrimoniais de Rendibilidade	Norte	0,492	84	0	0,315	84	0
	Centro	0,513	78	0	0,328	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,424	50	0	0,551	50	0
	Alentejo	0,465	45	0	0,499	45	0
	Algarve	0,536	16	0	0,273	16	0
	Arq. dos Açores	0,523	18	0	0,373	18	0
2.6 Indicadores Patrimoniais de Solvabilidade	Norte	0,386	84	0	0,647	84	0
	Centro	0,295	78	0	0,739	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,264	50	0	0,713	50	0
	Alentejo	0,309	45	0	0,731	45	0
	Algarve	0,318	16	0	0,678	16	0
	Arq. da Madeira	0,433	10	0	0,594	10	0
2.7 Indicadores Patrimoniais de Autonomia Financeira	Arq. dos Açores	0,435	18	0	0,614	18	0
	Norte	0,383	84	0	0,679	84	0
	Centro	0,341	78	0	0,679	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,394	50	0	0,672	50	0
	Alentejo	0,371	45	0	0,69	45	0
	Algarve	0,366	16	0	0,638	16	0
2.8 Indicadores Patrimoniais de Prazos	Arq. da Madeira	0,433	10	0	0,594	10	0
	Arq. dos Açores	0,363	18	0	0,638	18	0
	Norte	0,523	84	0	0,218	84	0
	Centro	0,506	78	0	0,422	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,5	50	0	0,458	50	0
	Alentejo	0,526	45	0	0,322	45	0
2.9 Indicadores Patrimoniais de Outros	Algarve	0,449	16	0	0,577	16	0
	Arq. dos Açores	0,523	18	0	0,373	18	0
	Norte	0,493	84	0	0,466	84	0
	Centro	0,471	78	0	0,476	78	0
	V. Tejo e Lisboa	0,429	50	0	0,605	50	0
	Alentejo	0,469	45	0	0,505	45	0
	Algarve	0,38	16	0	0,687	16	0
Arq. da Madeira	0,524	10	0	0,366	10	0	
Arq. dos Açores	0,516	18	0	0,377	18	0	

a. Correlação de Significância de Lilliefors

b. 2.1 Ind. Pat. de Estrutura e Cobertura é constante quando Região = Arquipélago da Madeira. Foi omitida.

c. 2.2 Ind. Pat. de Evolução é constante quando Região = Algarve. Foi omitida.

d. 2.2 Ind. Pat. de Evolução é constante quando Região = Arquipélago da Madeira. Foi omitida.

e. 2.2 Ind. Pat. de Evolução é constante quando Região = Arquipélago dos Açores. Foi omitida.

f. 2.5 Ind. Pat. de Rendibilidade é constante quando Região = Arquipélago da Madeira. Foi omitida.

g. 2.6 Ind. Pat. de Prazos é constante quando Região = Arquipélago da Madeira. Foi omitida.

ANEXOS

ANEXO 1: INDICADORES DE GESTÃO ORÇAMENTAIS

Indicador	Rácios	Fonte de Informação
Peso da receita em relação às despesas	$\frac{\text{Receita Total}}{\text{Despesa Total}}$	Mapas de controlo orçamental de despesa e da receita
Peso das receitas líquidas em relação às despesas líquidas	$\frac{\text{Receita Total} - \text{Passivo Financeiro}}{\text{Despesa Total} - \text{Amortizações}}$	Mapas de controlo orçamental de despesa e da receita
Grau de execução das receitas correntes	$\frac{\text{Receitas Correntes Executadas}}{\text{Receitas Correntes Orçadas}}$	Mapas de controlo orçamental da receita
Peso da receita total corrente em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Receita Total Corrente do ano n}}{\text{Receita Total Corrente do ano n - 1}}$	Mapas de controlo orçamental da receita
Peso dos impostos e taxas nas receitas correntes	$\frac{\text{Impostos e Taxas}}{\text{Receitas Correntes}}$	Mapas de controlo orçamental da receita
Peso dos impostos e taxas em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Impostos e Taxas do ano n}}{\text{Impostos e Taxas do ano n - 1}}$	Mapas de controlo orçamental da receita
Peso das transferências correntes nas receitas correntes	$\frac{\text{Transferências Correntes}}{\text{Receitas Correntes}}$	Mapas de controlo orçamental da receita
Peso das receitas correntes nas receitas totais	$\frac{\text{Receitas Correntes}}{\text{Receitas Totais}}$	Mapas de controlo orçamental da receita
Grau de execução das despesas correntes	$\frac{\text{Despesas Correntes Executadas}}{\text{Despesas Correntes Orçadas}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa
Peso das despesas com o pessoal nas despesas correntes	$\frac{\text{Despesas com Pessoal}}{\text{Despesas Correntes}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa
Peso das transferências correntes nas despesas correntes	$\frac{\text{Transferências Correntes Efetuadas}}{\text{Despesas Correntes}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa
Grau de execução das despesas de capital	$\frac{\text{Despesas de Capital Executadas}}{\text{Despesas de Capital Orçadas}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa
Peso das despesas de capital nas despesas totais	$\frac{\text{Despesas de Capital}}{\text{Despesas Totais}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa
Peso dos juros pagos nas receitas correntes	$\frac{\text{Juros Pagos}}{\text{Receita Corrente}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita
Peso da despesa total corrente em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Despesas Correntes do ano n}}{\text{Despesas Correntes do ano n - 1}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa
Peso dos serviços da dívida nas receitas correntes	$\frac{\text{Serviço da Dívida}}{\text{Receita Corrente}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita
Peso das dívidas nas receitas correntes	$\frac{\text{Dívidas}}{\text{Receita Corrente}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita

Indicador	Rácios	Fonte de Informação
Peso das amortizações de empréstimos nos empréstimos utilizados	$\frac{\text{Amortizações de Empréstimos}}{\text{Empréstimos Utilizados}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita
Peso dos empréstimos utilizados em relação ao investimento	$\frac{\text{Empréstimos Utilizados do ano n}}{\text{Investimentos do ano n}}$	Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita e Execução anual do Plano Plurianual de Investimento
Peso do investimento em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Investimento do ano n}}{\text{Investimento do ano n - 1}}$	Execução anual do Plano Plurianual de Investimento

Fonte: Carvalho *et al.* (2006, p. 668-669), adaptado.

ANEXO 2: INDICADORES DE GESTÃO PATRIMONIAIS

Indicador	Rácios	Fonte de Informação
Peso do imobilizado líquido em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Imobilizado Líquido do ano n}}{\text{Imobilizado líquido do ano n - 1}}$	Balanço
Peso das amortizações acumuladas no ativo bruto	$\frac{\text{Amortizações Acumuladas}}{\text{Ativo Bruto}}$	Balanço
Peso das disponibilidades em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Disponibilidades do ano n}}{\text{Disponibilidades do ano n - 1}}$	Balanço
Peso dos proveitos diferidos em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Proveitos Diferidos do ano n}}{\text{Proveitos Diferidos do ano n - 1}}$	Balanço
Peso das dívidas a pagar a curto prazo em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Dívidas a pagar a curto prazo do ano n}}{\text{Dívidas a curto prazo do ano n - 1}}$	Balanço
Peso das dívidas a pagar a médio e longo prazo em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Dívidas a pagar a médio e longo prazo do ano n}}{\text{Dívidas a pagar médio e longo prazo do ano n - 1}}$	Balanço
Peso das dívidas a pagar no ativo líquido	$\frac{\text{Dívidas a pagar}}{\text{Ativo Líquido}}$	Balanço
Peso das dívidas a receber em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Dívidas a receber do ano n}}{\text{Dívidas a receber do ano n - 1}}$	Balanço
Peso dos ajustamentos nas dívidas a receber	$\frac{\text{Ajustamentos}}{\text{Dívidas a receber}}$	Balanço
Peso do resultado líquido nos fundos próprios	$\frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Fundos Próprios}}$	Demonstrações de resultados e Balanço
Peso dos proveitos totais em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Proveitos Totais do ano n}}{\text{Proveitos Totais do ano n - 1}}$	Demonstrações de resultados
Peso das vendas e prestação de serviços em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Vendas e Prestações de Serviços do ano n}}{\text{Vendas e Prestações de Serviços do ano n - 1}}$	Demonstrações de resultados
Peso das transferências recebidas em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Transferências recebidas do ano n}}{\text{Transferências recebidas do ano n - 1}}$	Demonstrações de resultados
Peso dos proveitos totais nos custos totais	$\frac{\text{Proveitos Totais}}{\text{Custos Totais}}$	Demonstrações de resultados

Indicador	Rácios	Fonte de Informação
Peso dos custos totais em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Custos Totais do ano n}}{\text{Custos Totais do ano n - 1}}$	Demonstrações de resultados
Peso dos custos com o pessoal em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Custos com o pessoal do ano n}}{\text{Custos com o pessoal do ano n - 1}}$	Demonstrações de resultados
Peso dos fornecimentos e serviços externos em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Fornecimentos e Serviços Externos do ano n}}{\text{Fornecimentos e Serviços Externos do ano n - 1}}$	Demonstrações de resultados
Peso dos custos com o pessoal nos custos totais	$\frac{\text{Custos com o Pessoal}}{\text{Custos Totais}}$	Demonstrações de resultados
Peso dos custos financeiros em relação ao ano anterior	$\frac{\text{Custos Financeiros do ano n}}{\text{Custos Financeiros do ano n - 1}}$	Demonstrações de resultados

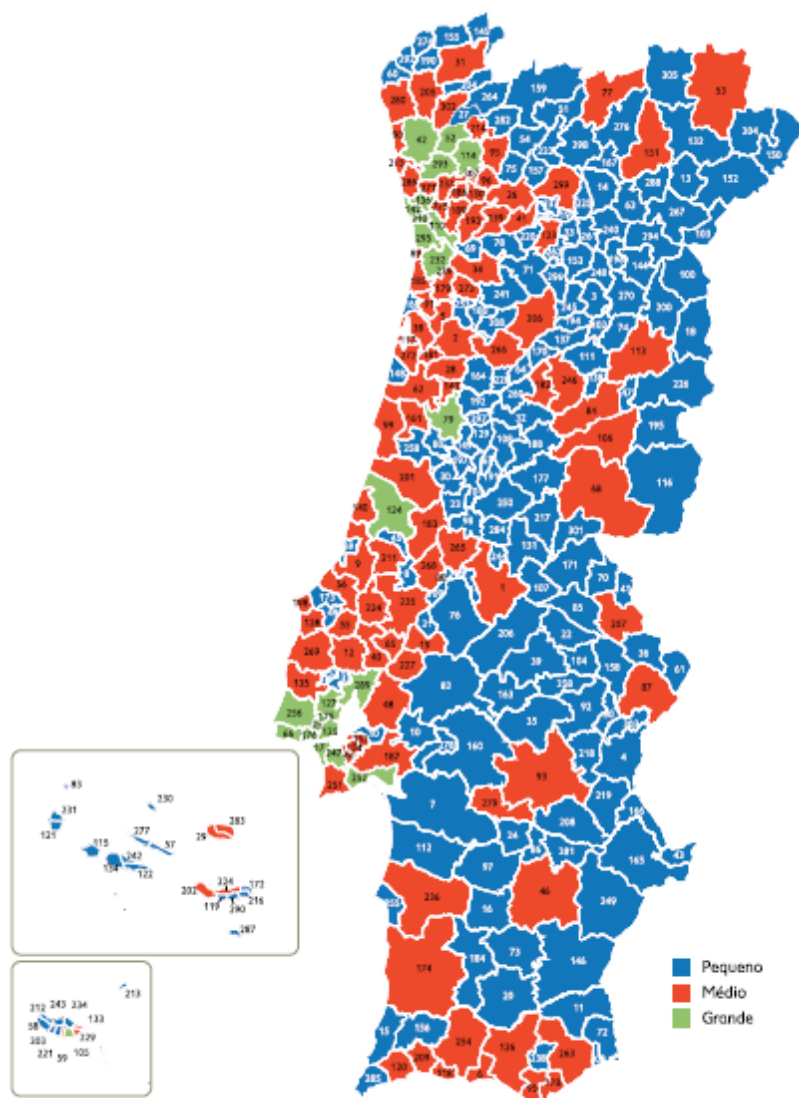
Fonte: Carvalho *et al.* (2006, p. 668-669), adaptado.

ANEXO 3: OUTROS INDICADORES RELEVANTES

Indicador	Rácio	Fonte de Informação
Dívidas a terceiros por habitante	$\frac{\text{Dívidas totais a pagar}}{\text{N.º de habitantes}}$	Balanço (passivo)
Liquidez	$\frac{\text{Dívidas totais a pagar a curto prazo}}{\text{Dívidas a receber a curto prazo} + \text{Disponibilidades}}$	Balanço (passivo e ativo)
Endividamento líquido por habitante	$\frac{\text{Dívidas totais a pagar} - (\text{Dívidas a receber} + \text{Disponibilidades})}{\text{N.º de habitantes}}$	Balanço (passivo)
Resultado operacional por habitante	$\frac{\text{Resultado operacional}}{\text{N.º de habitantes}}$	Demonstração dos Resultados
Peso dos custos com pessoal nos custos operacionais	$\frac{\text{Custos com pessoal}}{\text{Custos operacionais}}$	Demonstração dos Resultados
Diminuição das dívidas de curto prazo	Dívidas de curto prazo N - Dívidas de curto prazo N-1	Balanço (passivo)
Diminuição dos Passivos Financeiros de médio	Dívidas de médio e longo prazo N - Dívidas de médio e longo prazo N-1	Balanço (Passivo)
Grau de execução da receita liquidada relativamente às despesas comprometidas	$\frac{\text{Receitas liquidadas} - \text{Receitas anuladas}}{\text{Despesas comprometidas}}$	Mapas de controlo orçamental de despesa e da receita
Prazo médio de pagamentos	Prazo médio de pagamentos	DGAL
Saldo primário na ótica dos compromissos	[Receita total - ativos financeiros (receita) - passivos financeiros (receita)] - [Despesa total - ativos financeiros (despesa) - passivos financeiros (despesa)] + [Juros e outros encargos (despesa)]	Mapas de controlo orçamental de despesa e da receita
Índice de Dívida Total	$\frac{\text{Dívidas totais a pagar} - \text{Operações de Tesouraria}}{1,5 \times \text{Média das Receitas correntes cobradas nos 3 anos anteriores}}$	Balanço e Mapa de controlo orçamental da receita
Diminuição do endividamento líquido	Endividamento líquido N - Endividamento líquido N-1	Balanço
Peso das dívidas de médio e longo prazo nas receitas n-1	$\frac{\text{Dívidas de médio e longo prazo}}{\text{Receitas Cobradas n} - 1}$ (impostos diretos, indiretos e taxas + transferências obtidas Estado)	Balanço e Mapa de controlo orçamental da receita
Peso das dívidas a fornecedores nas receitas n-1	$\frac{\text{Dívida a fornecedores (curto, médio e longo prazo)}}{\text{Receitas cobradas totais n} - 1}$	Balanço e Mapa de controlo orçamental da receita
Grau de execução da receita cobrada relativamente à despesa paga	$\frac{\text{Receita cobrada líquida}}{\text{Despesa paga (exercício} + \text{exercícios anteriores)}}$	Mapas de controlo orçamental de despesa e da receita

Fonte: Carvalho *et al.* (2014, p. 261), adaptado.

ANEXO 4: MAPA DA DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS E SUA DIMENSÃO



1 Abrantes	14 Alijó	27 Amares	40 Azambuja
2 Águeda	15 Aljezur	28 Anadia	41 Baião
3 Aguiar da Beira	16 Aljustrel	29 Angra do Heroísmo	42 Barcelos
4 Alandroal	17 Almada	30 Ansião	43 Barrancos
5 Albergaria-a-Velha	18 Almeida	31 Arcos de Valdevez	44 Barreiro
6 Albufeira	19 Almeirim	32 Arganil	45 Batalha
7 Alcácer do Sal	20 Almodôvar	33 Armamar	46 Beja
8 Alcanena	21 Alpiarça	34 Arouca	47 Belmonte
9 Alcobça	22 Alter do Chão	35 Arraiolos	48 Benavente
10 Alcochete	23 Alvaiázere	36 Arronches	49 Bombarral
11 Alcoutim	24 Alvito	37 Arruda dos Vinhos	50 Borba
12 Alenquer	25 Amadora	38 Aveiro	51 Boticas
13 Alfândega da Fé	26 Amarante	39 Avis	52 Braga

53 Bragança	100 Figueira de Castelo	146 Mértola	193 Penafiel
54 Cabeceiras de Basto	Rodrigo	147 Mesão Frio	194 Penalva do Castelo
55 Cadaval	101 Figueiró dos Vinhos	148 Mira	195 Penamacor
56 Caldas da Rainha	102 Fornos de Algodres	149 Miranda do Corvo	196 Penedono
57 Calheta (R. A. A.)	103 Freixo de Espada à Cinta	150 Miranda do Douro	197 Penela
58 Calheta (R. A. M.)	104 Fronteira	151 Mirandela	198 Peniche
59 Câmara de Lobos	105 Funchal	152 Mogadouro	199 Peso da Régua
60 Caminha	106 Fundão	153 Moimenta da Beira	200 Pinhel
61 Campo Maior	107 Gavião	154 Moita	201 Pombal
62 Cantanhede	108 Góis	155 Monção	202 Ponta Delgada
63 Carrazeda de Ansiães	109 Golegã	156 Monchique	203 Ponta do Sol
64 Carregal do Sal	110 Gondomar	157 Mondim de Basto	204 Ponte da Barca
65 Cartaxo	111 Gouveia	158 Monforte	205 Ponte de Lima
66 Cascais	112 Grândola	159 Montalegre	206 Ponte de Sor
67 Castanheira de Pêra	113 Guarda	160 Montemor-o-Novo	207 Portalegre
68 Castelo Branco	114 Guimarães	161 Montemor-o-Velho	208 Portel
69 Castelo de Paiva	115 Horta	162 Montijo	209 Portimão
70 Castelo de Vide	116 Idanha-a-Nova	163 Mora	210 Porto
71 Castro Daire	117 Ílhavo	164 Mortágua	211 Porto de Mós
72 Castro Marim	118 Lagoa (Algarve)	165 Moura	212 Porto Moniz
73 Castro Verde	119 Lagoa (R.A.A.)	166 Mourão	213 Porto Santo
74 Celorico da Beira	120 Lagos	167 Murça	214 Póvoa de Lanhoso
75 Celorico de Basto	121 Lajes das Flores	168 Murtosa	215 Póvoa de Varzim
76 Chamusca	122 Lajes do Pico	169 Nazaré	216 Povoação
77 Chaves	123 Lamego	170 Nelas	217 Proença-a-Nova
78 Cinfães	124 Leiria	171 Nisa	218 Redondo
79 Coimbra	125 Lisboa	172 Nordeste	219 Reguengos de Monsaraz
80 Condeixa-a-Nova	126 Loulé	173 Óbidos	220 Resende
81 Constância	127 Loures	174 Odemira	221 Ribeira Brava
82 Coruche	128 Lourinhã	175 Odivelas	222 Ribeira de Pena
83 Corvo	129 Lousã	176 Oeiras	223 Ribeira Grande
84 Covilhã	130 Lousada	177 Oleiros	224 Rio Maior
85 Crato	131 Mação	178 Olhão	225 Sabrosa
86 Cuba	132 Macedo de Cavaleiros	179 Oliveira de Azeméis	226 Sabugal
87 Elvas	133 Machico	180 Oliveira de Frades	227 Salvaterra de Magos
88 Entroncamento	134 Madalena	181 Oliveira do Bairro	228 Santa Comba Dão
89 Espinho	135 Mafra	182 Oliveira do Hospital	229 Santa Cruz
90 Esposende	136 Maia	183 Ourém	230 Santa Cruz da Graciosa
91 Estarreja	137 Mangualde	184 Ourique	231 Santa Cruz das Flores
92 Estremoz	138 Manteigas	185 Ovar	232 Santa Maria da Feira
93 Évora	139 Marco de Canaveses	186 Paços de Ferreira	233 Santa Marta de Penaguião
94 Fafe	140 Marinha Grande	187 Palmela	234 Santana
95 Faro	141 Marvão	188 Pampilhosa da Serra	235 Santarém
96 Felgueiras	142 Matosinhos	189 Paredes	236 Santiago do Cacém
97 Ferreira do Alentejo	143 Mealhada	190 Paredes de Coura	237 Santo Tirso
98 Ferreira do Zêzere	144 Meda	191 Pedrógão Grande	238 São Brás de Alportel
99 Figueira da Foz	145 Melgaço	192 Penacova	239 São João da Madeira

240 São João da Pesqueira	259 Sousel	277 Velas	294 Vila Nova de Foz Côa
241 São Pedro do Sul	260 Tábua	278 Vendas Novas	295 Vila Nova de Gaia
242 São Roque do Pico	261 Tabuaço	279 Viana do Alentejo	296 Vila Nova de Paiva
243 São Vicente	262 Tarouca	280 Viana do Castelo	297 Vila Nova de Poiares
244 Sardoal 245 Sátão	263 Tavira	281 Vidigueira	298 Vila Pouca de Aguiar
246 Seia	264 Terras de Bouro	282 Vieira do Minho	299 Vila Real
247 Seixal	265 Tomar	283 Vila da Praia da Vitória	300 Vila Real de Santo António
248 Sernancelhe	266 Tondela	284 Vila de Rei	301 Vila Velha de Ródão
249 Serpa	267 Torre de Moncorvo	285 Vila do Bispo	302 Vila Verde
250 Sertã	268 Torres Novas	286 Vila do Conde	303 Vila Viçosa
251 Sesimbra	269 Torres Vedras	287 Vila do Porto	304 Vimioso
252 Setúbal	270 Trancoso	288 Vila Flor	305 Vinhais
253 Sever do Vouga	271 Trofa	289 Vila Franca de Xira	306 Viseu
254 Silves	272 Vagos	290 Vila Franca do Campo	307 Vizela
255 Sines	273 Vale de Cambra	291 Vila Nova da Barquinha	308 Vouzela
256 Sintra	274 Valença	292 Vila Nova de Cerveira	
257 Sobral de Monte Agraço	275 Valongo	293 Vila Nova de Famalicão	
258 Soure	276 Valpaços		

Fonte : Carvalho *et al.* (2013, p. 24-25)